

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití kalkulací a rozpočtů ve stavební společnosti
Using of Calculations and Budgets in the Building Company

Student: Bc. Radka Muťková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Radka Muťková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Využití kalkulací a rozpočtů ve stavební společnosti**
Using of Calculations and Budgets in the Building Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení nákladů a kalkulací
3. Rozpočetnictví
4. Využití kalkulací a rozpočtů ve stavební společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně a uvedla v ní veškerou použitou literaturu. Veškeré přílohy, které mi byly dané k dispozici, jsem samostatně upravila a doplnila.“

V Ostravě dne 25.4.2014

Radka Muťková

Bc. Radka Muťková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické vymezení nákladů a kalkulací.....	7
2.1	Pojetí nákladů	7
2.1.1	Klasifikace nákladů	9
2.2	Kalkulace	10
2.2.1	Kalkulační vzorec.....	11
2.2.2	Typy kalkulací.....	17
2.2.3	Metody kalkulace	22
3	Rozpočetnictví	31
3.1	Plány	31
3.2	Rozpočty	32
3.2.1	Proces sestavení rozpočtu.....	33
3.2.2	Členění rozpočtů	34
3.2.3	Podnikové rozpočty	38
3.3	Kontrola rozpočtů	41
3.4	Rozpočty ve stavebnictví.....	42
3.4.1	Rozpočtové metody	43
4	Využití kalkulací a rozpočtů ve stavební společnosti	46
4.1	Charakteristika společnosti	46
4.2	Finanční situace	50
4.3	Účetnictví ve společnosti	54
4.4	Kalkulace ve stavebnictví.....	55
4.4.1	Individuální kalkulace	56
4.4.2	Výrobní kalkulace	58
4.5	Stavební zakázka	58
4.6	Výběrové řízení	60
4.6.1	Druhy výběrových řízení.....	60
4.6.2	Cenová soustava ÚRS	61
4.6.3	Výběrové řízení ve společnosti	61
4.7	Průběh konkrétní stavební zakázky	65
4.7.1	Obdržení výzvy	65
4.7.2	Cenová nabídka	66

4.7.3	Předání staveniště	69
4.7.4	Realizace zakázky	69
4.7.5	Předání zakázky.....	70
4.7.6	Rozpočty a kalkulace u zakázky	72
5	Závěr	84
	Použitá literatura	87
	Seznam zkratk	90
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Vzhledem k tomu, že v dnešní době existuje silný konkurenční boj a z tohoto důvodu vyplývá celá řada nabídek různých produktů a služeb, je potřebné, aby společnost se svou nabídkou obstála mezi touto velkou konkurencí na trhu. Cílem každé společnosti je vytvořit nabídku, díky které získá spotřebitele a zároveň i zisk potřebný k jejich další existenci. Pro každého spotřebitele je rozhodující zejména cena produktu nebo služby. Cenu mnohdy preferují před kvalitou, neboť kvalitnější produkty a služby bývají dražší. Na základě této skutečnosti společnosti analyzují svou činnost, hledají způsob jak snížit náklady a způsob jak zvýšit výkonnost společnosti a tím snížit cenu konečného produktu nebo služby. Aby společnost správně stanovila náklady a další hodnotové veličiny, které slouží k určení ceny, využívá dva významné nástroje – kalkulace a rozpočty, které jsou prostředky k řízení hospodárnosti a efektivnosti podnikatelského procesu. Pomocí kalkulací společnost určuje cenu výrobků a služeb tak, aby byly konkurence schopné a přinesly společnosti určitý zisk. Cena výrobku musí pokrývat nejen náklady, které jsou vynaložené ve výrobním procesu, ale zároveň musí obsahovat i požadovanou výši zisku.

Jelikož na trhu v oboru stavebnictví existuje velká konkurence, je o to důležitější snížit cenu stavby a stavebních prací. Každá stavební společnost, pokud chce získat zakázku, se může zúčastnit výběrového řízení, kde je rozhodujícím kritériem ve většině případů právě cena zakázky. Stavební společnosti stanovují takovou cenu, která jim umožní vyhrát výběrové řízení a zároveň dosahovat zisku. Pro stanovení ceny zakázky jsou proto důležité zejména kalkulace a rozpočty. Kalkulace ve stavebnictví by měly sloužit ke stanovení ceny díla a následně sjednání ceny se zadavatelem zakázky. Zatímco stavební rozpočty představují odhad, který se následně porovnává se skutečně vynaloženými náklady, jsou formou ceny stavebního díla, která je stanovena na základě výkazu výměr nebo z hrubých technicko-hospodářských ukazatelů a rovněž představují nástroj řízení, který slouží k posouzení ekonomické efektivnosti daného projektu. Při psaní diplomové práce jsem spolupracovala se stavební společností FUS a HARAZIM s. r. o.

Cílem diplomové práce je přiblížit problematiku kalkulací a rozpočtů nejen v rámci manažerského účetnictví, ale i z pohledu stavebnictví. Dalším cílem je objasnit proces získávání zakázky, druhy výběrového řízení a znázornit samotný proces vyhotovení zakázky. Tato práce obsahuje nejen teoretické vymezení kalkulací a rozpočtů, ale obsahuje i praktickou

část, ve které budou uplatněny teoretické znalosti na vybranou stavební společnost. Dané téma jsem si zvolila vzhledem k tomu, že problematika kalkulací a rozpočtů je v oblasti stavebnictví obzvlášť důležitá a zároveň představuje spoustu úskalí a požadavků na získání potřebných informací pro jejich sestavení.

Diplomová práce je rozdělena na tři části. V první části je vymezena problematika nákladů a kalkulací v manažerském účetnictví. Cílem diplomové práce je pojetí a klasifikace nákladů a obecné vymezení kalkulací vč. kalkulačních vzorců, jednotlivých typů a metod kalkulací. Součástí jsou i krátké ukázkové příklady na jednotlivé metody kalkulací.

Druhá část je věnována problematice rozpočetnictví. Cílem této kapitoly je vysvětlit plány a rozpočty, které se ve společnostech používají. Je zde vymezeno, co to je plánování, plány a jaké jsou jejich druhy. Cílem větší části kapitoly je vymezení rozpočtů, jaké jsou druhy, členění a způsob kontroly dodržování rozpočtů. V této kapitole jsou rovněž uvedeny i druhy rozpočtů využívané ve stavebnictví.

Cílem poslední třetí části je analýza praktického využití kalkulací a rozpočtů ve stavební společnosti. Je věnována charakteristice stavební společnosti FUS a HARAZIM s. r. o., je zde vymezena stavební zakázka od jejího získání prostřednictvím výběrového řízení až po její dokončení a zhodnocení a využití kalkulací a rozpočtů v praxi poukázaných na konkrétní stavební zakázce společnosti FUS a HARAZIM s. r. o., která byla předmětem výběrového řízení.

V diplomové práci je využita zejména metoda teoretického vymezení základních pojmů, teoretické a kritické analýzy, komparace, praktické aplikace a syntézy. Tyto metody jsou v souladu s uvedeným cílem práce, kdy stěžejní je metoda teoretického vymezení základních pojmů, která je hlavním východiskem. Pro nalezení řešení a specifikace případných nedostatků je v diplomové práci uplatněna teoretická a kritická analýza. Metoda praktické aplikace byla využita v praktické části při zpracování kalkulací a rozpočtů u konkrétní stavební zakázky. Získané poznatky jsou shrnuty pomocí metody syntézy. Vlastní názory, stanoviska a zhodnocení jsou v diplomové práci psány kurzívou.

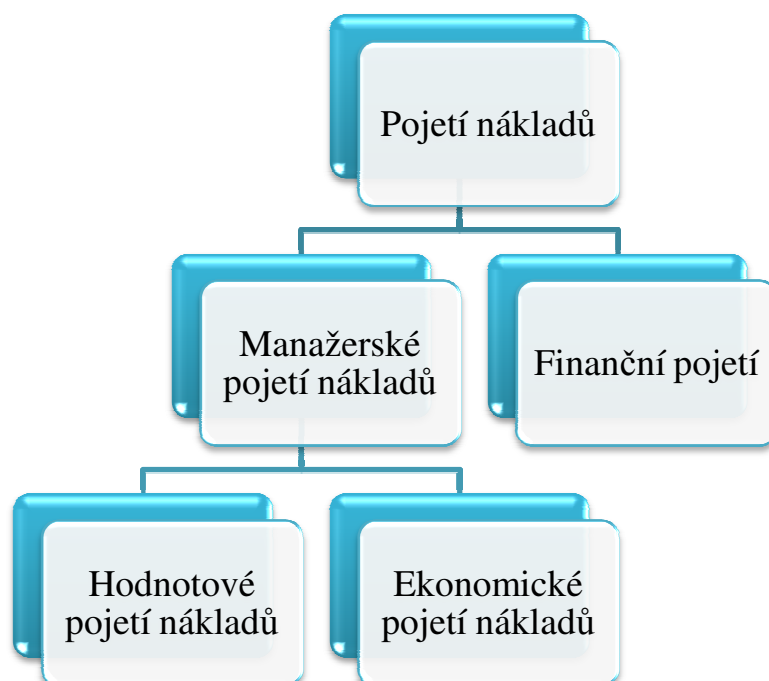
2 Teoretické vymezení nákladů a kalkulací

Kapitola teoretické vymezení nákladů a kalkulací, jak už z názvu vyplývá, se zabývá definováním nákladů z hlediska manažerského účetnictví a vymezením kalkulací, které jsou nedílnou součástí manažerského účetnictví. Cílem je objasnit jejich význam, druhy a ostatní důležité souvislosti týkající se kalkulací. Pro jednotlivé metody kalkulací jsou zde uvedeny i krátké ukázkové příklady.

2.1 Pojetí nákladů

V současné době existuje dvojí pojetí nákladů – jedno v rámci finančního účetnictví, které využívají externí uživatelé a druhé ve vnitropodnikovém neboli manažerském účetnictví, které je určeno pro interní uživatele. Pojetí nákladů ukazuje schéma 2.1.

Schéma 2.1 Pojetí nákladů



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

Úkolem **finančního účetnictví** je poskytnout přesný a spolehlivý přehled o pasivech a aktivech společnosti, o jeho nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsících. Toto účetnictví je určeno pro externí uživatele a slouží hlavně vnějším uživatelům a partnerům jako jsou banky, finanční úřady, pojišťovny apod. Náklady jsou definovány jako spotřeba nebo snížení ekonomických hodnot v daném období, které se projevuje úbytkem aktiv nebo snížením jejich hodnoty nebo vznikem či zvýšením

závazků, vyvolané tvorbou podnikových výnosů. Pro finanční pojetí nákladů je charakteristické, že náklady se vyjadřují v historických (skutečných) pořizovacích cenách, čili v cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena.

Manažerské účetnictví slouží především pro vedení účetní jednotky – manažerům, kteří rozhodují o chodu a dalším rozvoji. Toto pojetí nákladů odlišuje náklady od peněžních výdajů, které představují úbytek peněžních fondů. Cílem manažerského účetnictví je poskytovat informace potřebné pro rozhodování, jeho úkolem je zjišťování skutečných jevů a informací, kontrola, rozbor těchto jevů a zpracování výstupních informací a příprava informací pro samotné rozhodování a následně stanovení úkolů vyplývajících z rozhodovacích procesů. Náklady jsou charakterizovány jako hodnotově vyjádřené a účelně vynaložené ekonomické zdroje společnosti, které souvisí s podnikovými aktivitami a budou vyjádřeny v budoucnu. Pracuje s ekonomickými náklady, které zahrnují i **oportunitní náklady**, které představují ušlý výnos, který vznikne, když se zdroje nevyužijí na nejlepší ušlou alternativu. Při rozhodování se berou v úvahu i **přírůstkové náklady**, které jsou rozhodováním ovlivněny. Zbývající náklady jsou irelevantní a označují se jako **utopené náklady**, neovlivňují určitá rozhodnutí. Manažerské pojetí nákladů rozlišuje krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj. V krátkodobém pohledu jsou náklady jak variabilní tak i fixní, zatímco v dlouhodobém pohledu jsou pouze variabilní náklady, fixní neexistují. [1, 10]

Smyslem **hodnotové pojetí nákladů** je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Toto pojetí vychází z ocenění ekonomických zdrojů reprodukčními cenami. Náklady se uskutečňují v reálném čase při tvorbě aktivity a představují účelové vynaložení ekonomických zdrojů na určitou činnost v peněžním vyjádření, jehož výsledkem je ekonomický prospěch a řeší se v době jejich současného využití. V hodnotovém pojetí nákladů se považují za náklady i položky, které nepředstavují výdej peněz, ale ovlivňují ekonomickou situaci dané činnosti, např. kalkulační odpisy, úroky, nájemné.

Ekonomické pojetí nákladů poskytuje informace pro řízení probíhajících procesů a pro rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Díky tomu jsou náklady brány jako maxima hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím dané alternativy, tzn. rovnají se hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím

nebo představují maximální ušlý efekt. Toto pojetí souvisí s tzv. oportunitními náklady, které jak už bylo výše řečeno, představují maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje dané alternativy. [5]

2.1.1 Klasifikace nákladů

Řízení nákladů vyžaduje jejich podrobné členění, neboť management je usměrňuje a řídí je. Náklady se mohou třídit na druhově členěné náklady a účelově členěné náklady.

Druhové členění nákladů spočívá ve soustředování nákladů do stejnorodých skupin, které jsou spojené s činností výrobních faktorů. Platí, že druhově vynaložené náklady jsou prvotní náklady vznikající s kontaktem společnosti s okolím nebo zaměstnanci. Jsou to náklady externí vznikající spotřebou výrobků či služeb jiných subjektů a jsou jednoduché, neboť je nelze podrobněji členit.

Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv, energií,
- spotřeba a použití externích prací a služeb (nájemné, opravy, dopravné),
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, sociální a zdravotní pojištění),
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku (budov, strojů, výrobních zařízení) a
- finanční náklady (poplatky, úroky, pojistné). [10]

Účelové členění nákladů upřesňuje vztah nákladů k jejich příčině vzniku. Lze je charakterizovat buď podle místa vzniku a odpovědnosti (podle vnitropodnikových středisek) nebo podle výkonu (kalkulační třídění nákladů).

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti řeší, kde jednotlivé náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Jedná se o třídění nákladů podle podnikových středisek, kdy se náklady člení na **náklady výrobní činnosti**, které se dále dělí na náklady hlavní, pomocné a vedlejší výroby a **náklady nevýrobní činnosti** dělící se na náklady na odbyt, správu, zásobování. Ve výrobě se náklady člení na náklady na obsluhu a řízení a na technologické, které vznikají v technologické výrobě daného výkonu a označují se jako **jednicové**, které přímo souvisejí s daným výkonem nebo **režijní**, které nelze určit na daný výkon a tedy souvisí s celou výrobou.

U členění podle odpovědnosti existují tzv. **odpovědnostní střediska**. Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti existují odpovědnostní střediska:

- **nákladová** (mají nejnižší míru pravomoci a odpovědnosti v hodnotovém řízení a mají stanovený rozpočet ovlivnitelných nákladů, který je předmětem kontroly),
- **výnosová** (mají větší míru pravomoci a odpovědnosti v hodnotovém řízení než nákladová střediska, mohou vstupovat do vztahů se zákazníky a dokážou ovlivňovat objem a strukturu svých výnosů),
- **zisková** (mají vyšší úroveň pravomoci a odpovědnosti, mohou vstupovat do vztahů s odběrateli, dodavateli, ovlivňují faktory, které působí na vývoj střediskových nákladů a výnosů, mají právo obnovovat dlouhodobý majetek),
- **rentabilitní** (má pravomoc a odpovědnost ovlivňovat výši střediskových zásob, pohledávek a závazků, může vyjednávat o platebních a dodacích podmínkách, u investice jsou omezeni limitem pořizovací ceny a jejich hmotná zainteresovanost se váže k rentabilitě vázaného čistého pracovního kapitálu),
- **investiční** (jsou na nejvyšší úrovni ekonomické struktury společnosti, rozhoduje o investičních záměrech a jejich hmotná zainteresovanost se váže k vloženým prostředkům) a
- **výdajová** (v současnosti nepřinášejí společnosti žádný prospěch, zvyšují budoucí potenciál rozvoje společnosti a hmotná zainteresovanost je měřena dodržováním limitu účelově vymezených výdajů a měřitelnými dlouhodobými efekty). [6]

Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů poukazuje, na co byly náklady vynaloženy. Umožňuje určit rentabilitu jednotlivých výkonů, řídit výrobovou strukturu a je podkladem pro manažerské rozhodování.

2.2 Kalkulace

Společnost, která chce být konkurenceschopná, musí brát v úvahu výkony, na kterých je závislá. Přitom prodejnost daného výkonu je závislá na jeho užitné hodnotě a ceně, kterou je spotřebitel ochoten zaplatit. Ke stanovení nákladů a následně ceny se využívají kalkulace.

Kalkulace patří mezi nejdůležitější nástroje hodnotového řízení. Projevují se na operativní, taktické i strategické úrovni řízení. Kalkulace se využívají např. při rozhodování o objemu a sortimentu výkonů, tvorbě vnitropodnikových cen, oceňování

aktiv vytvořených ve vlastní režii nebo při plánování rozpočtů a plánů. Prostřednictvím kalkulací se vytváří tzv. kalkulační systém, ve kterém se jednotlivé prvky liší obsahem i svou strukturou.

Kalkulací se rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. [5]

Kalkulace představují informační nástroj, který:

- poskytuje základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- slouží jako základ při plánování, kontrole v operativním řízení,
- je významným podkladem pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkovaných výkonů,
- je výchozí základnou pro rozhodování, týkajícího se cenové politiky a
- slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen. [4]

Metoda kalkulace závisí na třech faktorech, a to na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů a na struktuře nákladů, které zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

Předmětem kalkulace mohou být všechny dílčí a finální výkony, které společnost vyrábí. Za předmět kalkulace lze tedy považovat kalkulační jednice a kalkulované množství. **Kalkulační jednice** představuje konkrétní výkon, který je vymezený měrnou jednotkou, druhem a dalšími hodnotovými veličinami. Náklady jsou většinou přiřazovány v členění na přímé a nepřímé, ale častěji se náklady člení na jednicové a režijní, fixní a variabilní, a relevantní a irelevantní. Kalkulační jednicí je např. 1 ks, 1 kg, počet výkonů za minutu apod. **Kalkulované množství** je definováno jako určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují celkové náklady. Skladbu nákladových položek představuje **kalkulační vzorec**, který je vžitou formou, v níž se prezentuje uživatelům.

2.2.1 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec se skládá z kalkulačních položek, které jsou seřazené za sebou a obsahují příslušné peněžní částky. Na kalkulace se v minulosti kladly nové požadavky, které se projeví ve formě kalkulace. V druhé polovině 20. století vznikl tzv. **typový kalkulační**

vzorec. Konkrétní struktura kalkulačního vzorce není závazná a jeho struktura je v kompetenci podnikatelského subjektu. V České republice je hojně používán společnostmi. Klasická podoba kalkulačního vzorce je uvedena v tab. 2.1.

Tab. 2.1 Typový kalkulační vzorec

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Ostatní přímé náklady
4.	Výrobní režie
	Vlastní náklady výroby
5.	Správní režie
	Vlastní náklady výkonu
6.	Odbytová režie
	Úplné vlastní náklady výkonu
7.	Zisk (ztráta)
	Cena výkonu

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

Kalkulační položky 1, 2 a 3 představují přímé náklady, kalkulační položky 4, 5 a 6 jsou náklady nepřímé. Mezi přímé náklady patří zejména spotřeba materiálu, mzdy dělníků, sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců. Přitom tyto náklady bezprostředně souvisí s daným výkonem. Nepřímé náklady jsou například odpisy, nájemné, energie nebo mzdy pracovníků správy a nelze je přímo přiřadit ke kalkulační jednotce, protože se neváží k jednomu druhu výkonu a musí být rozpočítány. Platí, že součet položek 1, 2, 3 a 4 se nazývá vlastní náklady výroby, součet položek 1, 2, 3, 4 a 5 vlastní náklady výkonu, suma položek 1, 2, 3, 4, 5 a 6 úplné vlastní náklady výkonu (obsahují všechny náklady na kalkulační jednotce) a součet položek 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 7 cena výkonu neboli kalkulační jednice.

Přímé náklady

Jak už bylo výše řečeno, přímé náklady se přiřazují k jednotlivým druhům výkonů.

Přímý materiál představuje základní stavební materiál, suroviny, polotovary, pohonné hmoty, výrobní obaly a ostatní a pomocný materiál. Jedná se tedy o materiál, který se stává součástí výrobku nebo přispívá k vytvoření potřebných vlastností. [10]

Mezi **přímé mzdy** spadají zejména základní mzdy, příplatky, odměny a prémie výrobním dělníkům, které přímo souvisejí s výkonem. Započítává se zde pouze odpracovaná doba, nelze zde započítat dovolenou, nemocenskou nebo jiné náhrady.

Ostatní přímé náklady jsou všechny ostatní náklady, které souvisí s výrobou, například pojistné na sociální a zdravotní pojištění, doplňkový materiál, technologické palivo, odpisy, opravy a udržování nebo ztráty ze zmetků a vadné výroby. [10]

Režijní náklady (nepřímé náklady)

Jedná se o náklady, které nepřímo souvisí s daným výkonem a musí být rozpočítány. Vynakládáme je na celé kalkulované množství, na více druhů výrobků nebo k zajištění celého chodu společnosti. Tyto náklady se zúčtují nepřímo pomocí přírážek. Mezi režijní náklady patří výrobní režie, správní režie a odbytová režie. Součástí může být i zásobovací režie.

Výrobní režie představuje nákladové položky, které souvisí s řízením a obsluhou výrobní činnosti jako jsou například režijní mzdy (mzdy vedoucích pracovníků), odpisy strojů a zařízení, opravy strojů, spotřeba energie, náklady na technický rozvoj.

Do **správní režie** jsou zahrnovány nákladové položky související s řízením společnosti, závodu. Jedná se o odpisy správních budov, mzdy pracovníků managementu, mzdy účetních, sociální a zdravotní pojištění těchto pracovníků, poštovné, telefonní poplatky apod. [10]

Odbytová režie představuje veškeré náklady, které souvisí s odbytem. Patří zde skladování, propagace, expedice výrobků, provize zprostředkovatelům, a dále se do odbytové režie mohou započítávat i náklady na obaly.

Součástí kalkulace může být i **zásobovací režie**. Jedná se o náklady týkající se příjmů, evidence a výdajů materiálu na základě příjemky nebo výdejky.

Další položkou v kalkulaci je **zisk** (popř. ztráta). Zisk se stanovuje buď pevnou částkou, procentem nebo rozdílem stanovené prodejní ceny a úplných vlastních nákladů.

Dále existuje tzv. **retrográdní kalkulační vzorec**, který je uveden v tab. 2.2. Na konkurenčních trzích je potřeba kalkulaci nákladů odlišit od kalkulace ceny. Cílem je zjistit zisk či marži, nikoliv stanovit náklady výkony. Základní rozdíl spočívá v odlišném pohledu na kalkulační položky. **Kalkulace ceny** vychází z úrovně zisku nebo marže, kterou firmy chtějí dosáhnout, aby byla zachována výnosnost kapitálu. Úroveň marže výkonu se

váže k ceně, kterou je společnost schopna dosáhnout a k nákladům jako vnitřní schopnosti společnosti daný výkon prodat. Zatímco **kalkulace nákladů** zobrazují dosaženou hospodárnost a ziskovost výkonů a je informačním nástrojem. Z toho vyplývá, že vzájemný vztah mezi kalkulací ceny a kalkulací nákladů je rozdílový, a proto se označuje jako retrográdní kalkulační vzorec, který vychází z ceny a úrovně zisku a je vyjádřen jako rozdíl mezi cenou a náklady. [5]

Tab. 2.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu	
-	dočasná cenová zvýhodnění
-	slevy zákazníkům ¹
Cena po úpravách	
-	náklady
Zisk	

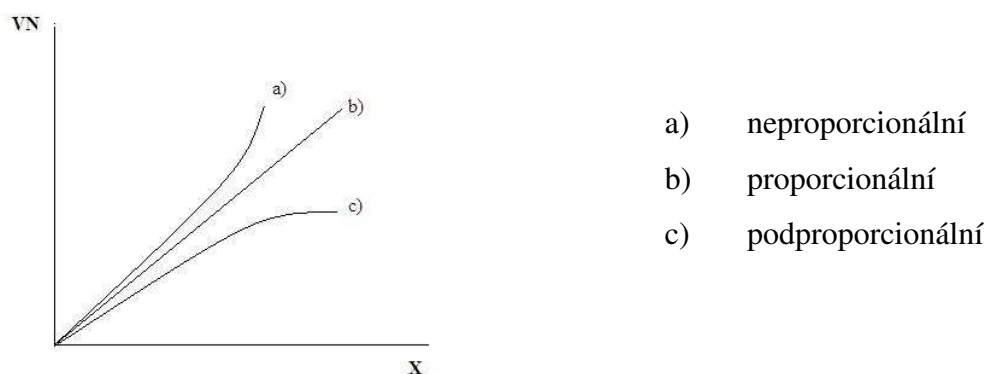
Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

Další modifikací kalkulačního vzorce je **kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady** (viz tab. 2.3). Tento typ kalkulačního vzorce se zaměřuje na strukturu vykazovaných nákladů. Náklady se oddělují na náklady variabilní, které se mění podle změny objemu výroby a na náklady fixní, které nejsou přímo závislé na změně objemu výkonů a jsou vynaloženy na zajištění provozu k výrobě výkonů.

Náklady variabilní, které se mění v závislosti na změnách objemu výroby, mohou být proporcionální, nadproporcionální nebo podproporcionální. Pokud se jedná o **proporcionální náklady**, jinak řečeno lineární, znamená to, že náklady se vyvíjejí stejně rychle jako objem výroby. Náklady, které rostou rychleji než objem výroby se nazývají **nadproporcionální** neboli progresivní. A **podproporcionální** (degresivní) náklady pro změnu rostou pomaleji než objem výroby. Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a část nákladů režijních, např. mzdy výrobních pracovníků, materiál použit k výrobě, sociální a zdravotní pojištění výrobních pracovníků apod. Vztah variabilních nákladů k objemu výroby vyjadřuje níže uvedené schéma 2.2.

¹ Sleva může být množstevní, sezónní, věrnostní nebo objemová.

Schéma 2.2 Variabilní náklady ve vztahu k objemu výroby



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

Vysvětlivky: VN – variabilní náklady a x – objem výroby.

Fixní náklady jsou nezávislé na změnách objemu výroby. Jedná se o náklady, které jsou vyvolané nutností zabezpečit chod společnosti. Tyto náklady vznikají, i když firma nic nevyrábí (vznikají i při celostátní dovolené apod.). Fixní náklady se nemění plynule, ale mohou se měnit skokem, např. když dojde ke změně výrobní kapacity, při změně výrobního programu apod. Mezi fixní náklady patří většina režii, např. odpisy, mzdy správních, technickohospodářských pracovníků, nájemné, pojištění, náklady na školení a vzdělávání pracovníků apod.

Tab. 2.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Cena po úpravách	
-	variabilní náklady výrobku
•	přímé náklady
•	variabilní režie
Marže	
-	fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na výrobek	

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

Kalkulační vzorec uvedený v tab. 2.3 dále rozvíjí dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Obě jsou založeny na kombinaci členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů s dalšími hledisky. [5]

Dynamická kalkulace vychází z rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Využívá se jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů. Jedna z jeho variant může vypadat viz tab. 2.4. [5]

Tab. 2.4 Dynamický kalkulační vzorec

Přímé náklady
Ostatní přímé náklady
- variabilní
- fixní
Přímé náklady celkem
Výrobní režie
- variabilní
- fixní
Náklady výroby
Prodejní režie
- variabilní
- fixní
Náklady výkonu
Správní režie
Plné náklady výkonu

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Další úpravou kalkulace variabilních nákladů je **kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů**. Odlišuje se tím, že fixní náklady se neposuzují jako nedělitelný celek, nýbrž vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů. [5]

Tab. 2.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Cena po úpravách
- variabilní náklady výrobku
• přímé náklady
• variabilní režie
Marže I
- fixní výrobní náklady
Marže II
- fixní náklady skupiny výrobků
Marže III
- fixní náklady společnosti
Zisk (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

2.2.2 Typy kalkulací

Kalkulační systém lze tedy definovat jako soubor kalkulací (ty mohou být různé) a vazeb mezi nimi. Přitom tyto kalkulace mohou být různé. Počet druhů kalkulací je závislý na čtyřech faktorech, a to na:

- druhu společnosti,
- velikosti společnosti,
- nárocích na vypovídací schopnost kalkulací a
- potřebě jejich využití v různých časových horizontech. [4]

Jednotlivé kalkulace se liší zobrazením vztahu plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotici, metodou přiřazení nákladů předmětu kalkulace, podle doby sestavení a vztahem k časovému horizontu jejich využití. Kalkulační systém lze rozčlenit podle schématu č. 2.2.

Schéma 2.2 Členění kalkulačního systému podle časového horizontu zpracování a využití



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

Předběžná kalkulace

Předběžné kalkulace se sestavují před výrobním, popř. jiným procesem. Vyjadřují předem stanovené náklady výkonu, čili jejím úkolem je zjistit jaké náklady budou využity na výrobu a zda se vyplatí daný výkon vyrábět. Vychází z norem spotřeby, pracnosti, z odhadů, ze zkušeností apod. Předběžné kalkulace se dělí na operativní, plánované a rozpočtové.

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace znázorňuje platnou výši operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů. Jako podklad pro operativní kalkulace slouží podrobné normy materiálu a času. Režijní položky se stanoví podle přírážek nebo sazeb režijních nákladů. Během výrobního procesu dochází ke konstrukčním a technologickým změnám, a proto dochází i ke změně kalkulace na novou operativní kalkulaci, která zahrnuje dané změny. Proto je lze rozlišit na operativní kalkulaci výchozí, která je platná k prvnímu dni období a operativní kalkulaci běžnou. Využívají se hlavně při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarů a při kontrole jejich plnění. V průběhu roku se její pomocí kontroluje zajištěnost ročního plánu nákladů, a to prostřednictvím jejího porovnání s plánovanou kalkulací.

Plánovaná kalkulace

Plánovaná kalkulace se využívá zejména při stabilizované sériové nebo hromadné výrobě, kdy výroba se opakuje v průběhu delšího období. Tato kalkulace se sestavuje na základě podrobné konstrukční a technologické přípravy výroby, součástí je i stanovení výchozích spotřebních a výkonových norem. Upravují se pokaždé, když dojde ke změně nebo inovaci. Na plánovanou kalkulaci se lze dívat ze dvou pohledů a to na:

- **plánovou kalkulaci dílčího období**, která vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech následujících po realizaci předpokládaných změn a
- **plánovou kalkulaci celého hodnoceného období**, která je váženým aritmetickým průměrem jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů. [5]

Využívají se jako podklad pro sestavení rozpočtů, ke srovnání skutečných a plánovaných nákladů, je nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů a kontroluje hospodárnost podnikových útvarů.

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se využívá u nových výrobků, u kterých není podrobná konstrukční ani technologická dokumentace nebo u neopakovatelných výrobků. Sestavuje se na základě kalkulací, technicko-ekonomických parametrů, náčrtků, hmotnosti a ceny stejných nebo podobných výrobků. Hlavním úkolem propočtové kalkulace je poskytnout podklady pro posouzení efektivnosti, návrhu ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. Využívají se v dlouhodobém plánování a strategickém řízení. Existují dva typy propočtové kalkulace, a to propočtová kalkulace reálných nákladů a propočtová kalkulace cílových nákladů. Cílem **kalkulace reálných nákladů** je vyjádřit nákladovou náročnost výkonu a dát podklad pro zpracování cenové nabídky. U **kalkulace cílových nákladů** platí, že se orientuje na cílové podmínky, které musí společnost dosáhnout, aby mohla vstoupit s výrobkem na trh.

Výsledná kalkulace

Kalkulace výsledné se sestavují po dokončení výkonu. Jsou významné pro následnou kontrolu hospodárnosti výroby. Dá se říct, že výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné průměrné náklady na jednotku výkonu. Tyto průměrné náklady jsou podkladem pro hodnocení hospodárnosti zejména výrobních útvarů, které se podílejí na výrobě a pro ověření reálnosti operativních kalkulací výkonů. Je významná zejména u výkonů, které mají delší výrobní

cyklus a u zakázkového typu finálního produktu. Uplatňují se při srovnávání s předběžnou kalkulací, jako podklad pro řízení cen, pro sestavování propočtových kalkulací podobných nebo příbuzných výkonů apod. Může mít charakter kalkulace průběžné, která se sestavuje v kusové nebo malosériové výrobě nebo kalkulace intervalové, která vyjadřuje průměrné roční náklady. [4]

Podle mého názoru by společnosti měly sestavovat výsledné kalkulace, protože tvoří důležitý základ pro kontrolu hospodárnosti ve výrobě. Na jejím základě může společnost provést opatření, aby došlo ke zvýšení hospodárnosti.

Kalkulace z hlediska struktury

V rámci této klasifikace lze sestavit kalkulaci postupnou nebo průběžnou. Využívají se ve stupňovité výrobě. V **postupné kalkulaci** se uvádějí vlastní náklady na výrobu předcházejících stupňů v samostatné položce polotovary vlastní výroby. Naopak **průběžná kalkulace** rozčleňuje vlastní náklady na výrobu v kalkulačních položkách, a tedy neobsahuje položku polotovary vlastní výroby.

Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Z hlediska úplnosti nákladů lze dělit kalkulace na kalkulaci úplných nákladů a kalkulaci neúplných nákladů.

Kalkulace úplných nákladů

Kalkulace úplných nákladů bývá také označována jako absorpční kalkulace, protože započítává všechny náklady, které souvisí s daným výkonem. Představuje výsledek procesu přiřazování přímých a nepřímých nákladů předmětu kalkulace. Je nástrojem statického zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu. Kalkulace úplných nákladů je arbitrární a skutečnou výši nákladů lze zjistit se zpožděním, slouží jako kritérium cenové politiky a jako měřítko konkurenceschopnosti společnosti. Struktura kalkulačního vzorce může vypadat jako tab. 2.6. [6]

Tab. 2.6 Kalkulace úplných nákladů

Jednicový materiál
Jednicové mzdy
Jednicová výrobní energie
Výkonový odpis
Ostatní jednicové náklady
Přímé náklady
Přímá výrobní režie
Přímé náklady výroby
Nepřímé režijní náklady
Plné náklady výkonu
Zisk
Prodejní cena výkonu

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Kalkulaci neúplných nákladů

Jedná se o kalkulasi variabilních nákladů, kdy se kalkulují jen přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, náklady se tedy člení na variabilní a fixní. Předpokládá se, že finální výkony vyvolají vznik variabilních nákladů, u fixních se předpokládá, že vznikly vlivem rozhodnutí o vytvoření kapacity, jsou to náklady vyvolané časem a jsou nedělitelné. Fixní náklady snižují zisk v období, kdy jsou vynaloženy a jsou hrazeny z marže, která představuje rozdíl mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů. Struktura kalkulasi variabilních nákladů vypadá následovně viz tab. 2.6. [6]

Tab. 2.6 Kalkulace neúplných nákladů

Prodejní cena výkonu
<div><div>-</div><div>variabilní náklady výkonu<ul style="list-style-type: none">• přímé náklady• variabilní režie</div></div>
Marže
<div><div>-</div><div>fixní náklady výkonu</div></div>
Zisk

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Výhodou kalkulace úplných nákladů je, že společnost poskytuje informace o všech nákladech, které souvisí s daným výkonem. Podle mého názoru se jedná o důležitou informaci, protože má společnost informace o veškerých nákladech, které ji vzniknou k danému výkonu a je schopna stanovit cenu tak, aby byla zisková. Nicméně není příliš vhodná pro řešení rozhodovacích úloh. Zatímco kalkulace neúplných nákladů přiřazuje pouze variabilní náklady, protože u fixních nákladů se předpokládá, že jejich přiřazení k výkonu je pracné a nepřesné. Dále poskytuje dostatek podkladů pro řešení rozhodovacích úloh. Na druhou stranu společnost nemá informaci o úplných nákladech, které byly vynaloženy na daný výkon, protože neposkytuje dostatek informací o fixních nákladech.

2.2.3 Metody kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici (daný podnikový výkon). Metoda kalkulace nákladů závisí na:

- vymezení předmětu kalkulace,
- struktury nákladových položek a
- způsobu přiřazování nákladů. [6]

Metody kalkulace se od sebe liší způsobem přičítání nákladů a členění nákladů je buď na náklady přičitatelné přímo (jednicové) nebo nepřímo (režijní). Tradiční členění kalkulačních metod je uveden ve schématu 2.3.

Schéma 2.3 Tradiční členění kalkulačních metod



Zdroj: (Synek, 2012) – vlastní zpracování

Kalkulace dělením

Kalkulace dělením se využívá jako metodický postup přiřazování přímých i nepřímých nákladů výkonům a jejich kalkulačním jednicím. Člení se na prostou, stupňovitou a s poměrovými čísly. [6]

Prostá kalkulace dělením

Tato metoda přiřazuje náklady výkonům dělením celkových nákladů za období počtem kalkulačních jednic, které byly vyrobeny v daném období. Prostá kalkulace dělením se využívá v hromadné výrobě (např. při těžbě uhlí, rudy, výroby limonád, vína, piva), ve strojírenství (výroba turbín, motorů), neboť tuto metodu lze uplatnit pouze u stejnorodých výkonů. Náklady na kalkulační jednici se vypočítají podle vzorce 2.1.

$$n = \frac{N}{q} \quad (2.1)$$

kde n jsou náklady na kalkulační jednici, N celkové náklady a q počet kalkulačních jednic vyrobených v daném období. [10]

Všechny níže uvedené příklady v kapitole 2.2.3 Metody kalkulace jsou vlastním zpracováním, pokud není uvedeno jinak.

Příklad 2.1

Společnost vyrábí hrnky. Za sledované období vyrobila 2 druhy hrnků – malé a velké. Společné náklady činí 1 000 000 Kč. Vypočítejte nepřímé náklady na 1 ks a náklady na 1 kus každého druhu hrnku.

Tab. 2.7 Vstupní údaje

	Malý hrnek	Velký hrnek
Počet vyrobených kusů	15 000	10 000
Přímý materiál v Kč	15	20

Řešení

Nepřímé náklady na 1 ks se vypočítají podle rovnice (2.1).

$$n = \frac{1\,000\,000}{15\,000 + 10\,000} = 40 \text{ Kč/ks}$$

Tab. 2.8 Výsledek kalkulace nákladů na 1 ks

	Malý hrnek v Kč	Velký hrnek v Kč
Přímý materiál	15	20
Nepřímé náklady	40	40
Náklady výrobku	55	60

Stupňovitá kalkulace dělením

Stupňovitá kalkulace dělením se využívá ve výrobním procesu, ve kterém se liší počet vyráběných a prodávaných výrobků. Liší-li se počet vyrobených a prodaných výrobků, oddělují se výrobní, správní a odbytové náklady. Díky tomu nejsou neprodané výrobky zatěžovány správními a odbytovými náklady. Využívá se zejména ve fázové výrobě, kdy se kalkulace sestavuje pro jednotlivé výrobní stupně. V každém výrobním stupni se kalkulují buď tzv. zpracovací náklady, které vznikají v daném stupni nebo všechny náklady.

Příklad 2.2

Výrobní náklady celkem	200 000 Kč	Správní a odbytové náklady	30 000 Kč
Počet. vyrob. výrobků	1 000 ks	počet prodaných výrobků	750 ks
Výrobní náklady/kus	200 Kč	správní a odbytové náklady	40 Kč
Vlastní náklady celkem	240 Kč/ks (200+40)		

Kdyby se kalkulace sestavovala dvoustupňově, dostali bychom jinou částku nákladů:

$$\text{Náklady na 1 vyrobený kus} = \frac{200\,000 + 30\,000}{1\,000} = 230 \text{ Kč/ks}$$

Pokud se jedná o **první způsob** (zpracovací náklady), tak celkové náklady konečného výrobku se zjistí jako součet ceny materiálu spotřebované v prvním výrobním stupni, zpracovacích nákladů a společných nákladů. Tento způsob se uplatňuje v chemické výrobě.

Příklad 2.3

Výroba probíhá ve dvou výrobních stupních. Vstupní informace jsou uvedeny v tab. 2.9.

Tab. 2.9 Výpočet stupňovité kalkulace dělením – zpracovací náklady

Výrobní stupeň	Náklady v Kč	Počet vyrobených ks	Náklady na 1 ks
1	200 000	5 000	40
2	50 000	2 000	25
Celkem	250 000	x	65

$$\text{Náklady na 1 ks pro 1. stupeň} = \frac{200\,000}{5\,000} = 40 \text{ Kč/ks}$$

$$\text{Náklady na 1 ks pro 2. stupeň} = \frac{50\,000}{2\,000} = 25 \text{ Kč/ks}$$

V **druhém způsobu** (všechny náklady) se kalkulují celkové náklady všech výrobních stupňů, které se přemění na materiálové náklady dalšího výrobního stupně. Jedná se

o postupnou kalkulaci, kdy veškeré náklady všech předcházejících výrobních stupňů jsou kumulovány v položce polotovary vlastní výroby, což značně zkresluje strukturu nákladů. Proto existuje tzv. průběžná kalkulace, která toto zkreslení odstraňuje a zachovává členění podle původních kalkulačních jednotek. [10]

Příklad 2.4

Výroba probíhá ve dvou výrobních stupních, kdy první stupeň předává polotovar druhému stupni. Na jednotku výroby druhého stupně se spotřebuje 1,5 jednotek výroby prvního stupně.

Tab. 2.10 Vstupní údaje

Položka	Výrobní stupeň	
	1	2
Spotřeba materiálu v Kč	100 000	-
Polotovary v Kč	-	250 000
Mzdové náklady v Kč	55 000	60 000
Ostatní přímé náklady v Kč	7 000	10 000
Režie v Kč	88 000	100 000
Celkové vlastní náklady v Kč	250 000	420 000
Počet ks	12 500	10 000

Tab. 2.11 Postupná kalkulace

Položka	Výrobní stupeň	
	1	2
Přímý materiál v Kč	8,00	-
Polotovary v Kč	-	25,00
Přímé mzdy v Kč	4,40	6,00
Ostatní přímé náklady v Kč	0,56	1,00
Režie v Kč	7,04	10,00
Vlastní náklady v Kč	20,00	42,00

Výpočty

1. výrobní stupeň

$$\text{Přímý materiál} = \frac{100\,000}{12\,500} = 8 \text{ Kč}$$

$$\text{Přímé mzdy} = \frac{55\,000}{12\,500} = 4,40 \text{ Kč}$$

$$\text{Ostatní přímé náklady} = \frac{7\,000}{12\,500} = 0,56 \text{ Kč}$$

2. výrobní stupeň

$$\text{Polotovary} = \frac{250\,000}{10\,000} = 25 \text{ Kč}$$

$$\text{Přímé mzdy} = \frac{60\,000}{10\,000} = 6 \text{ Kč}$$

$$\text{Ostatní přímé náklady} = \frac{10\,000}{10\,000} = 1 \text{ Kč}$$

$$\text{Režie} = \frac{88\,000}{12\,500} = 7,04 \text{ Kč}$$

$$\text{Režie} = \frac{100\,000}{10\,000} = 10 \text{ Kč}$$

$$\text{Vlastní náklady} = \frac{250\,000}{12\,500} = 20 \text{ Kč}$$

$$\text{Vlastní náklady} = \frac{420\,000}{10\,000} = 42 \text{ Kč}$$

Tab. 2.12 Průběžná kalkulace

Položka	Výrobní stupeň	
	1	2
Přímý materiál v Kč	8,00	12,00
Přímé mzdy v Kč	4,40	12,60
Ostatní přímé náklady v Kč	0,56	1,84
Režie v Kč	7,04	20,56
Vlastní náklady v Kč	20,00	42,00
Polotovary vlastní výroby v Kč	-	25,00
Hrubý obrát v Kč	20,00	67,00

Jednotlivé položky 2. výrobního stupně se vypočítají jako:

položka 1. výrobního stupně · 1,5 + hodnota položky 2. výrobního stupně

$$\text{Přímý materiál} = 8 \cdot 1,5 = 12 \text{ Kč}$$

$$\text{Přímé mzdy} = 4,40 \cdot 1,5 + 6 = 12,60 \text{ Kč}$$

$$\text{Ostatní přímé náklady} = 0,56 \cdot 1,5 + 1 = 1,84 \text{ Kč}$$

$$\text{Režie} = 7,04 \cdot 1,5 + 10 = 20,56 \text{ Kč}$$

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se využívá při výrobě výrobků, které se liší pouze nějakým parametrem (velikostí, tvarem, hmotností apod.). Tato metoda přiřazuje společné náklady výkonům podle jejich vztahu k přepočtené jednici, zohledňující rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů. Poměrová čísla se volí podle poměru spotřeby času na výrobu, přímých mezd, hmotnosti apod. Princip této metody spočívá v tom, že základnímu výrobku se stanoví poměrové číslo 1 a poměrová čísla ostatní výrobků se staví přepočtem zvoleného parametru (hmotnosti, velikosti apod.) k poměrovému číslu základního výrobku. Prostřednictvím těchto poměrových čísel se vypočítá objem produkce jednotlivých výrobků a celkové režijní náklady se vydělí počtem přepočítaných kalkulačních jednic (přepočítaným množstvím). Takto zjištěné náklady na jednici se vynásobí poměrovými čísly a tím získáme celkové náklady na jednotlivé výrobky, které se vydělí počtem výrobků a dostaneme náklady na jednu jednotku daného parametru (ks, kg, m).

Příklad 2.5

Společnost vyrábí 3 druhy výrobků, které se liší pracností ve výrobě. U výrobku A je spotřeba 5 strojových hodin na ks, plán výroby 200 ks, u výrobku B je spotřeba 15 strojových hodin na 1 ks, plán výroby 100 ks a u výrobku C je spotřeba 10 strojových hodin na 1 ks, plán výroby 150 ks. Výrobní režie činí 550 000 Kč.

Řešení

Za základní výrobek se zvolí výrobek C, k němu se přiřadí poměrové číslo 1.

Poměrové číslo výrobku A: $\frac{5}{10} = 0,5$

Poměrové číslo výrobku B: $\frac{15}{10} = 1,5$.

Přepoččet plánovaného objemu výroby jednotlivých výrobků na výrobek C:

Výrobek A: $200 \cdot 0,5 = 100$ ks

Výrobek B: $100 \cdot 1,5 = 150$ ks

Celkové přepočítané množství = $100 + 150 + 100 = 400$ ks

Výrobní režie přepočítaná na 1 přepočítaný ks $\frac{550\,000}{400} = 1\,375$ Kč

Celkové náklady: výrobek A: $1\,375 \cdot 100 = 137\,500$ Kč

výrobek B: $1\,375 \cdot 150 = 206\,250$ Kč

výrobek C: $1\,375 \cdot 150 = 206\,250$ Kč

Náklady na 1 ks: výrobek A: $\frac{137\,500}{200} = 687,50$ Kč/ks

výrobek B: $\frac{206\,250}{100} = 2\,062,50$ Kč/ks

výrobek C: $\frac{206\,250}{150} = 1\,375$ Kč/ks

Tab. 2.13 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Výrobek	Plán výroby v ks	Poměrové číslo	Přepočtené množství v ks	Celkové náklady v Kč	Náklady na 1ks
A	200	0,5	100	137 500	687,50
B	100	1,5	150	206 250	2 062,50
C	150	1	150	206 250	1 375,00
Celkem	xxx	xxx	400	550 000	xxx

Kalkulace přírážková

Přírážková kalkulace se využívá při výrobě heterogenních (různorodých) výrobků v sériové a hromadné výrobě. V této metodě se náklady rozdělují na náklady přímé a režijní. Přímé náklady se určují na kalkulační jednici, režijní náklady se určí podle zvolené rozvrhové základny vyjádřené v peněžních nebo naturálních jednotkách. Celkové nepřímé režijní náklady se vydělí rozvrhovou základnou, většinou je za rozvrhovou základnu zvolen přímý materiál, přímé mzdy nebo jejich kombinace. Získáme tzv. **režijní přírážku** (při peněžní rozvrhové základně, vzorec 2.2) nebo **režijní zúčtovací sazbu** (u naturální rozvrhové základny, vzorec 2.3), která je dána procentem.

$$\text{Režijní přírážka} = \frac{NRN}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \cdot 100 \quad (2.2)$$

$$\text{Režijní zúčtovací sazba} = \frac{NRN}{\text{rozvrhová základna (naturál. jednotky)}} \quad (2.3)$$

Vysvětlivka: NRN – nepřímé režijní náklady

Příklad 2.6

Ve výrobním středisku se vyrábí dva heterogenní výrobky (X, Y). Za rok se má vyrobit 1 000 ks výrobku A a 5 000 ks výrobku B. Rozpočtová výrobní režie činí 500 000 Kč a za rozvrhovou základnu byl stanoven přímý materiál. U výrobků byly stanoveny tyto náklady:

Tab. 2.14 Vstupní údaje

	Výrobek X	Výrobek Y
Přímý materiál	50 Kč	70 Kč
Přímé mzdy	70 Kč	100 Kč

Řešení

Režijní přírážka se vypočítá podle rovnice (2.2).

$$\text{Režijní přírážka} = \frac{500\,000}{50 \cdot 1\,000 + 70 \cdot 5\,000} \cdot 100 = 125 \%$$

$$\text{Výrobní režie výrobku A} = 1,25 \cdot 50 = 62,50 \text{ Kč}$$

$$\text{Výrobní režie výrobku B} = 1,25 \cdot 70 = 87,50 \text{ Kč}$$

Kalkulace ve sdružené výrobě

Ve sdružené výrobě vzniká několik druhů výrobků, a proto vzniklé sdružené náklady se musí rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomu se využívá zůstatková metoda kalkulace nebo rozčítací metoda kalkulace. [10]

Zůstatková (odečítací) metoda kalkulace

Odečítací metoda kalkulace se používá, jestli lze jeden z výrobků považovat za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší. Princip této metody spočívá v tom, že od celkových nákladů za dané období se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami a získaný zůstatek představuje náklady hlavního výrobku. Nevýhodou této metody je, že nelze kontrolovat náklady vedlejších výrobků

Příklad 2.7

Ze suroviny se vyrábí hlavní výrobek A a vedlejší výrobek B. Bylo nakoupeno 1 000 kg suroviny za 4 Kč/kg, z této suroviny bylo vyrobeno 850 kg hlavního výrobku A a zpracovací náklady byly 852 Kč. Tržby z prodeje vedlejšího výrobku byly 700 Kč.

Tab. 2.15 Výpočet odečítací metodou kalkulace

Kalkulace hlavního výrobku A	Kč
Spotřebovaná surovina (1000 · 4)	4 000
Zpracovací náklady	852
Tržby z prodeje vedlejšího výrobku B	-700
Na hlavní výrobek A zbývá	4 152
Náklady na 1 kg výrobku A	4,88

$$\text{Náklady na 1 kg výrobku A} = \frac{4\,152}{850} = 4,88 \text{ Kč}$$

Rozčítací metoda

Rozčítací metoda se využívá, když z jedné výchozí suroviny vznikne více hlavních výrobků. Náklady na hlavní výrobky jsou určeny z celkových nákladů sdruženého výrobního procesu podle zvolených poměrových čísel vypočtených podle množství získaných výrobků, množství surovin vstupujících do jednotlivých výrobků, poměru technických vlastností nebo cen jednotlivých výrobků.

Příklad 2.8

Ze suroviny vznikají 2 výrobky A a B, normovaná výtěžnost ze 100 kg surovin připadá na výrobek A ve výši 60 kg a 40 kg B. Náklady na zpracování 100 kg suroviny jsou 687 Kč a tyto náklady se rozčítají v poměru cen 5:2.

Tab. 2.16 Rozčítací metoda kalkulace

Výrobek	Normovaná výtěž v kg	Poměrové číslo	Kombinovaný poměr v kg	Přepočtené náklady celkem v Kč	Náklady na 1 kg v Kč
A	60	5	300	542,37	9,04
B	40	2	80	144,63	3,62
Celkem	100	x	380	687	x

$$\text{Přepočtené náklady na 1 kg} = \frac{687}{380} = 1,8079 \text{ Kč}$$

$$\text{Přepočtené náklady na výrobek A} = 1,8079 \cdot 300 = 542,37 \text{ Kč}$$

$$\text{Přepočtené náklady na výrobek B} = 1,8079 \cdot 80 = 144,63 \text{ Kč}$$

$$\text{Náklady na 1 ks výrobku A} = \frac{542,37}{60} = 9,04 \text{ Kč/kg}$$

$$\text{Náklady na 1 ks výrobku B} = \frac{144,63}{40} = 3,62 \text{ Kč/kg}$$

Metoda kvantitativní výtěže

Metoda kvantitativní výtěže rozvrhuje náklady podle množství výrobků vyrobených z výchozí suroviny. Tato metoda se využívá, vznikají-li ve stupňovité výrobě sdružené výrobky. [10]

Kalkulace rozdílové

Rozdílové metody se používají pro operativní kontrolu a stanovují náklady předem jako úkol a zjišťují rozdíly skutečných nákladů s daným úkolem. Jedná se o **metodu standardních nákladů**, která eviduje náklady ve dvou složkách – náklady předem určené a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady. Rozdílové metody se používají hlavně pro řízení přímých nákladů v opakované výrobě s montážní technologií. [10]

Dále existuje ještě normová metoda, metoda standardních nákladů, kalkulační metoda podle elementárních procesů (metoda ABC) a kalkulační metoda target costing.

3 Rozpočetnictví

Kapitola rozpočetnictví se zabývá plánováním a rozpočetnictvím, které je stejně jako kalkulace nedílnou součástí manažerského účetnictví. V této kapitole je definován pojem plánování a druhy plánů. Dále je zde vymezen pojem rozpočetnictví, co je úkolem rozpočtů, důvody a postup sestavování rozpočtů, jaké je jejich členění a jak probíhá kontrola rozpočtů. Dále jsou zde uvedeny i druhy rozpočtů, které se využívají ve stavebnictví.

3.1 Plány

Proces plánování se může definovat různě. Jedny z možných definic jsou tyto:

- plánování, stejně jako rozpočet a následná kontrola patří mezi nejdůležitější funkce managementu,
 - plánování by mělo identifikovat, co se stane v budoucnu, nastanou-li určité skutečnosti, abychom byli schopni čelit možným překvapením a změnám podmínek a
 - plánování lze považovat za projektování budoucích důsledků současných rozhodnutí.
- [13]

Cíle společnosti jsou rozvedeny do plánů společnosti (např. investiční plán, plán výroby, finanční plán apod.) a poté jsou přesněji definovány do rozpočtů.

Plánování obsahuje širší vymezení cílů společnosti v jednotlivých oblastech činnosti než u rozpočtů. Lze jej chápat jako obecný proces stanovení cílů a aktivit k jejich dosahování a to bez významného rozlišení subjektů nebo úrovně řízení, na které tento proces probíhá. Plánování má pro firmu velký význam a je důležitou součástí společnosti.

Plány představují výstup procesu plánování a vyjadřují, co je potřeba udělat, aby bylo dosaženo stanovených cílů. Obsahují potřebné kroky a jejich časové rozložení. O plány se jedná v případě, kdy jsou úkoly vyjádřeny v naturálních jednotkách, popř. ve verbálním vyjádření (např. u některých strategických plánů).

Z pohledu managementu se rozlišují tři úrovně plánů – krátkodobé, manažerské (taktické) a dlouhodobé plány. Dále se mohou rozlišovat na podnikové a vnitropodnikové.

Sestavení **krátkodobých plánů** vyžaduje přesnější a podrobnější rozpracování a konkretizaci dlouhodobých plánů a rozpočtů. Jsou sestavovány na období kratší než 1 rok. Bývají také označovány jako operativní plány. Operativní plány představují nejdetailnější

úroveň plánů a jejich cílem je bezproblémové fungování každodenních procesů ve firmě. Jedná se např. o plánování zisku za období, řízení likvidity, kalkulace nákladů a výnosů apod. Ve firmách je jejich využití zejména v oblasti plánování mezd, plánování výroby nebo při plánování kontroly skladu.

Manažerské neboli taktické plány uvádějí strategické plány do praxe, bývají spjaty s realokací a přeplánováním zdrojů tak, aby bylo usnadněno dosažení strategických cílů (např. rozvoj nových odbytišť, vzdělávání a trénink zaměstnanců a plánování a organizace aktivit). Jsou sestavovány obvykle na 1-5 let. [13]

Dlouhodobé plány jsou sestavovány na 5 let a více, představují zejména strategické plány. Strategické plány řeší globální otázky budoucnosti společnosti a způsoby, jakými je společnost schopna vypořádat se s nutností změn (např. velikostí společnosti, podnikového rozpětí, investicemi, technologiemi, finanční strukturou společnosti a rozvojem, výzkumem a vývojem). [13]

Podnikové plánování má vztah k finančnímu účetnictví, zejména k rozvaze, výsledovce a peněžním tokům. Tyto výkazy se využívají k plánování celkových aktivit společnosti a jsou využívány k získávání investorů. Podnikový plán je základem pro vyjádření podnikových cílů.

Zatímco **vnitropodnikové plánování** se vztahuje k jednotlivým útvarům společnosti, aktivitám. Vnitropodnikové plány vycházejí v návaznosti na podnikové plány, rozčleňují je podrobněji a konkretizují je. Mezi podnikovým a vnitropodnikovým plánováním existuje úzký vztah.

3.2 Rozpočty

Rozpočetnictví slouží k sestavení a vyhodnocení rozpočtů. K sestavení kvalitního rozpočtu je potřeba, aby se sladily veškeré činnosti firmy do jednoho celku a vytvořili se podmínky pro ekonomicky racionální průběh těchto činností, tedy aby se propojil systém nástrojů hodnotového řízení, jako jsou kalkulace a rozpočty, s nástroji věcného a personálního řízení. Rozpočty konkretizují cíle a prostředky k dosažení těchto cílů. Rozpočty jsou obecně definovány jako kvantitativní peněžně vyjádřené údaje o očekávané nebo plánované realitě. Jejich předmětem jsou stavové a tokové veličiny. **Stavové veličiny** jsou dány určitým stavem k danému okamžiku a jsou odvozeny přírůstkem nebo úbytkem od počátečního stavu.

Příkladem stavových veličin jsou stálá aktiva, pracovní kapitál, dlouhodobý vlastní a cizí kapitál a krátkodobý cizí kapitál. Jejich význam je důležitý u rozpočtů na delší časové období. Zatímco **tokové veličiny** se v průběhu období mění, jsou vyjádřené průběžně a nevážou se na žádný počáteční stav. Jedná se o náklady, výnosy, výdaje, příjmy a zisk.

Jedním z úkolů rozpočtu je stanovit v peněžním vyjádření vývoj hodnotových veličin pro:

- stanovené období,
- stanovený objem a strukturu činnosti,
- společnost jako celek nebo pro konkrétní střediska a
- při předpokládaných změnách podmínek v procesu tvorby a prodeje výkonů. [2]

Základním důvodem pro sestavování rozpočtů v řízení společnosti je:

- zefektivnit řídicí a rozhodovací proces uvnitř i vně společnosti,
- vyčíslení a stanovení cílů budoucího vývoje nákladů, výnosů, zisku,
- koordinovat podnikové činnosti různých podnikových útvarů,
- měření výkonnosti jednotlivých středisek,
- poskytnout podklad pro průběžnou kontrolu (porovnání skutečně dosažené výše hodnotových ukazatelů a jejich rozpočtovanou výší),
- motivovat k dosažení dílčích a celopodnikových cílů společnosti vedoucí pracovníky tím, že se soustava odměňování naváže na plnění rozpočtů,
- vytvářet předpoklady pro hodnocení výkonu vedoucího pracovníka a
- poskytnutí podkladů pro sestavení předběžných kalkulací.

3.2.1 Proces sestavení rozpočtu

Proces sestavení rozpočtu má značně náročný průběh. Tvorba rozpočtu může zpravidla trvat od zahájení až do jeho dokončení až rok a půl. Zpravidla se začíná začátkem září, kdy společnost určí své základní rozpočtové priority a postupy na jejichž základě jsou sestaveny návrhy pro tvorbu rozpočtů pro jednotlivá střediska. Později se sestavují základní rozpočty, které podléhají přezkoumání a následně dochází k jeho schválení. Proces sestavení rozpočtu (uveden ve schématu 3.1) se skládá ze čtyř základních fází:

- **příprava rozpočtu** – úkolem této fáze je získat data a informace, které jsou potřebné pro sestavení rozpočtu,

- **sestavení rozpočtu** – v tomto kroku dochází k samostatnému sestavení jednotlivých základních rozpočtů a souhrnných podnikových rozpočtů,
- **kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek** – v této fázi se průběžně srovnávají skutečné a plánované hodnoty ekonomických veličin a zjišťují se odchylky, které se objevují v průběhu sestavování rozpočtu i po jeho skončení, a
- **odstranění odchylek** – zde se odstraňují negativní dopady odchylek a přijímají se rozhodnutí, která v budoucnu zabrání nebo alespoň omezí jejich další vznik. [9]

Schéma 3.1 Průběh procesu sestavení rozpočtu



Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

3.2.2 Členění rozpočtů

Rozpočty lze členit:

- **podle období**, pro které se sestavují, na:
 - krátkodobé rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů,
 - střednědobé rozpočty a
 - dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů,
- **podle stupně řízení** na:
 - základní (pro jednotlivá hospodářská střediska nebo výkony) a
 - souhrnné (za vyšší stupně řízení),

- **podle povahy rozpočtovaných hodnotových veličin** na:
 - rozpočty nákladů a výnosů,
 - rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků) a
 - rozpočty stavů (stavových veličin),
- **podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů** na:
 - rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy a
 - rozpočty zachycující jen část nákladů a výnosů (např. rozpočet výroby, režijní náklady, rozpočet prodeje, náklady pomocných a vedlejších výrob apod.),
- **podle oblasti řízení** na:
 - strategické a
 - operativní. [4, 10]

Rozpočty lze dále členit z **hlediska formy a metody sestavení** na:

- rozpočty pevné nebo variantní,
- rozpočty přírůstkové nebo tzv. od nuly,
- rozpočty klouzavé nebo časově vymezené,
- rozpočty sestavené na dílčí aktivity nebo rozpočet celkové činnosti a
- rozpočet limitní nebo rozpočet nelimitovaný. [1]

Rozpočty podle období

Krátkodobé rozpočty se sestavují na období, které je kratší než jeden rok (pololetí, čtvrtletí, měsíc, výjimečně na určité týdny nebo dny). Většinou souvisí s provozním cyklem nebo úkolem. Z věcného hlediska se dělí na podnikové a vnitropodnikové² rozpočty. Jedná se např. o rozpočet peněžních příjmů a výdajů.

Střednědobé rozpočty jsou vymezeny obdobím od 1 roku až do 3 let. Představitelem střednědobého rozpočtu je roční rozpočet výnosů, nákladů a zisku, které odpovídají kalendářnímu či hospodářskému roku. Tyto rozpočty jsou v podnicích využívány nejčastěji.

Dlouhodobé rozpočty navazují na střednědobé rozpočty a rovněž navazují na dlouhodobé záměry a strategické plány společnosti. Vyjadřují tedy dlouhodobé cíle společnosti. Týkají se období v intervalu od 3 do 5 let, výjimečně na delší časové období. U dlouhodobých rozpočtů se často využívá tzv. klouzavý rozpočet, jehož podstatou je, že se

² Zaměřují se na řízení tokových veličin – nákladů.

rozpočet sestaví nejdříve na kratší časové období, např. 3 roky a po uplynutí jednoho roku se doplní o další rok. Tyto rozpočty mohou být sestavovány podle výkazů účetní závěrky (rozvahy, výsledovky a peněžního toku), pouze na určitou část aktiv nebo pasiv společnosti nebo pouze na vývoj nákladů a výnosů.

Rozpočty podle stupně řízení

Základní rozpočty se sestavují za jednotlivá hospodářská střediska, vymezují pro tyto střediska úkoly. Bývají také označovány za dílčí nebo střediskové rozpočty.

Souhrnné rozpočty se vytvářejí za vyšší stupně řízení a stanovují úkoly pro společnost.

Rozpočty podle povahy rozpočtovaných hodnotových veličin

V rámci celé podmnožiny podnikových rozpočtů jde odlišit další tři podmnožiny – rozpočty nákladů a výnosů, rozpočty stavu (stavových veličin) a rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků).

Rozpočty nákladů a výnosů představují objem spotřeby ekonomický zdrojů v daném středisku za dané období vyjádřené v peněžních jednotkách. Náklady a výnosy jsou charakterizovány jako přírůstky, resp. úbytky ekonomického prospěchu vyjádřené ve věcné a časové souvislosti s daným obdobím a bez ohledu na tok peněžních prostředků vynaložených na platbu spotřebovaných zdrojů, popř. přijatými platbami za poskytnuté výkony. Příkladem tohoto typu rozpočtu mohou být rozpočty režijních nákladů výrobního nebo správního střediska nebo roční rozpočet předpokládaných tržeb za výkony společnosti. [4]

Rozpočty příjmů a výdajů obsahují údaje o plánovaném toku za rozpočetní období. Údaje jsou zobrazovány na peněžní bázi. Tyto rozpočty tedy obsahují údaje o objemech přijatých a vydaných peněžních prostředků a ekvivalentů. Příkladem je rozpočet výdajů na nákup surovin, rozpočet inkasa pohledávek. [4]

Rozpočty stavů zobrazují předpokládaný stav jednotlivých složek majetku a závazků k určitému okamžiku. Udávají tedy plánovaný stav majetku a závazků k předem známému budoucímu časovému okamžiku. Rozpočet stavů může být např. rozpočet konečného stavu zásob materiálu a surovin ke konci rozpočetního období, konečného stavu pohledávek a závazků, nedokončené výroby nebo finálních výrobků. [4]

Rozpočty podle oblasti řízení

Délka rozpočtního období souvisí se strategickým a operativním řízením. Rozpočty lze členit na strategické nebo operativní rozpočty.

Strategické rozpočty obsahují jaký je peněžní dopad strategických plánů společnosti, kterými se společnost snaží dosáhnout svých strategických cílů. Zpravidla se jedná o rozpočty s menším počtem položek, jde většinou o 3 – 10leté celopodnikové rozpočty a bývají sestavovány ve většině případů pro společnost jako celek. [4]

Operativní rozpočty navazují na strategické. Tyto rozpočty konkretizují údaje prvního roku strategického rozpočtu.

Rozpočty podle formy a metody sestavení

Pevný rozpočet stanoví náklady na určitý cíl a nerozlišuje, zda se jedná o náklady variabilní nebo fixní. Při hodnocení plnění se přihlíží k dosaženému objemu výroby, tzn. že se původní rozpočet přepočte na skutečný objem výroby. V některých případech se jedná také o limit režijních fixních nákladů, který by neměl být překročen. Využívá se v případě, kdy nelze zjistit, o jaké náklady se jedná, jejich zjištění by bylo příliš nákladné nebo existují bezvýznamné rozdíly mezi plánovanými a skutečnými náklady. Používá se zejména u správních středisek, např. u ekonomického a právního odboru.

Variantní (pohyblivý) rozpočet na rozdíl od pevného rozpočtu rozlišuje variabilní a fixní náklady. Tyto rozpočty se zpracovávají pro různé varianty budoucího vývoje a berou v úvahu kritéria na různé úrovni rozpočtovaných nezávislých proměnných – na objemu prodeje, využití kapacity apod. Bere v úvahu možnost vzniku odchylky od skutečných nákladů od těch plánovaných. Využívá se, když dochází k odchylkám ve výkonech. [6]

Přírůstkový rozpočet vychází z rozpočtů a výsledků minulých období, kdy se rozpočet pro následující období procentuálně upravuje o změny plánovaného objemu produkce. Nevýhodou této metody sestavení rozpočtu je, že do následujících období mohou být přeneseny i možné chyby z předchozích let.

Rozpočet od nuly nevychází z minulých let, ale hodnotí budoucí činnosti. Při sestavení se tedy nevychází z minulých rozpočtů, ale musí se znova zvážit, co je potřebné a co je potřeba vynaložit k zajištění daných činností. Rozpočtování s nulovým základem vychází jen minimálně z informací o výši nákladů minulých období, zabraňuje setrvačnosti

ve vynakládání nákladů, orientuje se spíše na cíle, zkoumá alternativní přístupy k dosažení výsledků a poskytuje informace o alternativní úrovni nákladů na požadované výsledky.

Klouzavý rozpočet se sestavuje na celé rozpočtové období a po uplynutí určité doby (prvního měsíce, roku) se tyto informace pro další dílčí období zpřesňují, dochází tedy k aktualizaci celého rozpočtu. [1]

Časově vymezený rozpočet neboli rozpočet na pevné období nebere v úvahu změny a sestavuje se na celé rozpočtové období. Sestavuje se spíše na kratší období, pokud by byl sestaven na delší období, může dojít k nepřesnostem a odchylkám. [1]

Rozpočty dílčích aktivit berou v úvahu náklady podle příčin jejich vzniku. Tato metoda sestavení rozpočtu je časově náročnější, ale je mnohem přesnější. [1]

Rozpočty celkové se sestavují pro celkové činnosti podnikového útvaru. Skládá se ze tří výkazů – rozpočtové rozvahy, rozpočtové výsledovky a rozpočtu peněžních toků.

Limitní rozpočet stanovuje určitý limit rozpočtovaných veličin (nákladů nebo výnosů), který nemůže být překročen. Pokud by došlo k překročení, musí tato skutečnost projít procesem schvalování, kde je povoleno podle charakteru buď zvýšení určité položky, změna výdajů určitého charakteru nebo změna limitu pro celý rozpočet. [1]

U **nelimitovaných rozpočtů** neboli volných rozpočtů nemusí být zachován limit, ale výše rozpočtové veličiny může být překročena, pokud cílem bylo dosažení jiné podstatné hodnotové veličiny.

3.2.3 Podnikové rozpočty

Obsahem rozpočetnictví jsou tedy peněžně vyjádřené údaje o budoucnosti. Rozpočty lze rozdělit na celou soustavu rozpočtů, které podle třídícího hlediska, lze rozdělit do relativně homogenních podmnožin. Rozpočet můžeme členit na celopodnikový nebo střediskový.

Hlavní rozpočet společnosti slouží jako informační nástroj hodnotového řízení účetní jednotky, je sestavován za společnost jako celek a stanovuje úkoly a cíle společnosti jako celku pro vymezené období. V podstatě celopodnikové rozpočty představují sumarizaci všech dílčích rozpočtů. Obsahuje tři propojené rozpočty, jedná se o rozpočtovou rozvalu, rozpočtovou výsledovku a rozpočet peněžních toků. Pokud ve společnosti dojde k významné změně ve výši a struktuře vlastního kapitálu, sestavuje se ještě navíc rozpočet změn vlastního

kapitálu. Tento rozpočet slouží k vytváření integračního základu systému plánů a rozpočtů účetní jednotky.

Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha není sestavena v tak podrobném členění jako rozvaha ve finančním účetnictví. Jedná se o významný nástroj, který ukazuje přehled majetku nezbytně nutného pro chod společnosti a přehled o zdrojích jejího financování. Způsob rozpočtování jednotlivých položek závisí na jejich charakteru. Oběžná aktiva a závazky se rozpočtují jako změna stavu, zatímco dlouhodobý kapitál a dlouhodobý majetek v obracech účtu rozděleně na MD a D.

V rozpočtové rozvaze je snaha o oddělení:

- aktiv, závazků a vlastního kapitálu, bezprostředně potřebných pro realizaci hlavní výdělečné činnosti společnosti od aktiv, závazků a vlastního kapitálu, jejichž stav a vývoj je již výsledkem investičních a finančních aktivit a
- zdrojů financování, explicitně vyžadující úhradu nákladů kapitálu, od zdrojů, které tuto úhradu nevyžadují. [5]

Tato snaha je důležitá pro oddělené hodnocení efektivnosti hlavní výdělečné činnosti a ostatních aktivit, které se ve společnosti realizují a pro získání informací pro vyjádření odpovědnosti za výsledky hlavní výdělečné činnosti a investičních aktiv a financování. [5]

Sestavení rozpočtové rozvahy se prolíná s rozpočtovou výsledovkou, protože změna zdrojů znamená zároveň i změnu stavů podnikového majetku, pohledávek a závazků. Zároveň musí souběžně probíhat sestavení rozpočtu peněžních toků, neboť peněžní platby ovlivňují pohledávky, závazky a peněžní prostředky.

Rozpočtová výsledovka

Za základní rozpočtové kritérium se považuje výsledek hospodaření – zisk nebo ztráta. Její nejvýznamnější část tvoří rozpočet zisku/ztráty z hlavní výdělečné činnosti společnosti. V oblasti nákladů se spíše používá účelové členění, neboť má větší vypovídací schopnost pro manažerské rozhodování. Při sestavování se může postupovat, podle potřeb každé konkrétní společnosti, různými způsoby:

- rozpočtová výsledovka bude sestavena pouze v účelovém členění,

- výsledovka je sestavena v účelovém členění a pak převedena na druhové členění pro účely finančního účetnictví,
- souhrnné údaje vnitropodnikových rozpočtů jsou převedeny přímo na druhové členění,
- rozpočtová výsledovka je sestavena v druhovém členění se zjednodušenou strukturou nákladů a
- sestavení výsledovky předchází sestavení dílčích rozpočtů nákladů a výnosů. [1]

Před sestavením rozpočtové výsledovky musí být nejdříve sestaveny dílčí rozpočty nákladů a výnosů. Rozpočtová výsledovka se skládá z:

- rozpočtů nákladů a výnosů z předpokládaného prodeje fixních aktiv a finančních investic,
- rozpočtů nákladů a výnosů z předpokládaného prodeje dalších aktiv, jejichž držení není nezbytné pro realizaci hlavní výdělečné činnosti,
- rozpočtu zúčtovaných nákladových a výnosových úroků a ostatních nákladů a výnosů související z investiční a finanční činnosti a
- rozpočtu rozdělení zisku. [5]

Rozpočet peněžních toků

Mnohé společnosti nepovažují za nutné rozpočet peněžních toků sestavovat, ale pro účely rozpočtování mají peněžní toky velký význam, protože nelze plánovat investice ani změny v rozsahu a struktuře výroby tak, aby bylo dopředu známo, jak tyto změny budou pokryty finančními prostředky. [1]

Rozpočet peněžních toků podává informace o cílech v oblasti vynakládání peněžních prostředků. Využívá se jako nástroj řízení solventnosti a likvidity společnosti a poskytuje informace o tom, jak jsou finanční prostředky společnosti získávány. Rozpočtuje se celkový přírůstek, popř. úbytek peněžních prostředků, které se následně promítnou do rozpočtů na další období v souladu s dlouhodobými plány a záměry společnosti.

Rozlišují se tři základní sféry peněžních toků, jedná se o provozní činnost, investiční aktivity a financování. Někdy se rozlišuje pět oblastí, tzn. že k těmto uvedeným třem přibývají daně z příjmů (příjmy a výdaje fiskálního charakteru) a příjmy a výdaje výsledkových operací finančních a investičních aktivit firmy. Rozpočet má dvě základní složky a to rozpočet stále potřeby financování a rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti firmy. [5]

Střediskový rozpočet, který je také označován jako vnitropodnikový rozpočet, je operativně orientovaný nástroj transformace a konkretizace hodnotově vyjádřených cílů účetní jednotky jako celku na odpovědnostní střediska nebo na dílčí činnosti. Jeho úkolem je tedy stanovit úkoly pro konkrétní středisko a zároveň se zabývat kontrolou plnění daného úkolu. Tento typ bývá spojen s hmotnou zainteresovaností.

Krátkodobý rozpočet režijních nákladů slouží k odhadu budoucí hodnoty položek režijních nákladů. Odhad budoucí hodnoty je brán jako nákladový úkol, který je stanoven pro jednotlivá odpovědnostní střediska na určité časové období. Tento rozpočet je založen na odpovědnostním principu, na posouzení nákladové náročnosti aktivit, které odpovědnostní střediska zajišťují a na řízení nákladové náročnosti finálních výkonů.

3.3 Kontrola rozpočtů

Cílem kontroly rozpočtů je zjištění odchylek mezi skutečně dosaženou a rozpočtovou úrovní hodnocené veličiny. V pravidelných intervalech se porovnává skutečný vývoj nákladů s předem stanovenou výší. Mnohem jednodušší je kontrola krátkodobých rozpočtů, neboť u dlouhodobých nelze přesně kvantifikovat odchylky a příčiny a odpovědnost. U krátkodobých rozpočtů se kontrola provádí alespoň jednou měsíčně. Zjištěné odchylky vznikají zejména ze dvou důvodů. Prvním důvodem je nereálně stanovený úkol rozpočtu, druhým důvodem je odlišný vývoj podmínek v daném období. Pokud jsou zjištěny odchylky, tak se zjišťuje, zda jsou tyto odchylky významné a zda bude potřeba změnit parametry rozpočtu.

U hlavního podnikového rozpočtu se operativně kontroluje hlavně rozpočet peněžních toků. Rozpočtová rozvaha a výsledovka se většinou kontroluje za delší časové období. U rozpočtové rozvahy se zkoumá vývoj aktiv a pasiv za čtvrtletí nebo pololetí. Rozpočtová výsledovka se kontroluje rovněž čtvrtletně nebo pololetně a zkoumá se vývoj nákladů, výnosů a zisku. [5]

Kontrola rozpočtu probíhá dvěma způsoby:

- prostřednictvím interních výnosů a výsledku hospodaření střediska a
- porovnáním skutečně vynaložených a rozpočtovaných nákladů mimo systém účetního zobrazení. [2]

Kontrola prostřednictvím interních výnosů a výsledku hospodaření střediska se využívá mezi středisky, které využívají k ocenění vnitropodnikové ceny na úrovni plných nebo variabilních předem stanovených nákladů. Pokud se ceny mezi středisky nestanovují na úrovni vnitropodnikových cen, tak se ke kontrole využívá metoda porovnání skutečně vynaložených a rozpočtovaných nákladů mimo systém účetního zobrazení. V této metodě se zohledňuje vztah mezi náklady a objemem činnosti střediska. Kontrola se provádí pomocí:

- **pevného rozpočtu** – porovnávají se skutečné náklady střediska s nákladovým úkolem,
- **variantního přepočteného rozpočtu** – přepočítávají se předem stanovené náklady schváleného rozpočtu podle skutečného vývoje objemu a struktury výkonů a
- **lineárně přepočteného rozpočtu** – podle skutečného objemu a struktury výkonů jsou přepočteny celkové rozpočtované náklady pomocí předběžné kalkulace plných nákladů výkonu. [2]

Díky snaze co nejpresněji zjistit příčiny vzniku odchylek a vyjádření odpovědnosti za jejich vznik došlo k rozlišení těchto odchylek. Základními typy odchylek jsou:

- **kvalitativní odchylka** – vzniká rozdílem mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní dosažené ceny, mzdového ocenění, které souvisí s oceněním hodnocené veličiny,
- **kvantitativní odchylka** – jedná se o rozdíl rozpočtované a skutečné úrovně naturální spotřeby, prodaných výkonů souvisejících s věcnou podstatnou hodnocené veličiny,
- **sortimentní odchylky** – vyjadřuje rozdíl mezi směrným a skutečným sortimentním složením nakupovaných a prodávaných výkonů a
- **odchylky z výtěžnosti a úspornosti** vynakládaných ekonomických zdrojů. [5]

V rámci kontroly plnění rozpočtů, kdy se srovnávají rozpočtované a skutečně dosažené hodnoty, společnost zjistí případné rozdíly. Těmito rozdíly jsou odchylky, u kterých pomocí analýzy společnost zjistí příčinu jejich vzniku a odpovědnost za jejich vznik. Následně společnost může rozhodnout o opatření, aby tyto odchylky již nevznikaly.

3.4 Rozpočty ve stavebnictví

Rozpočtování stavebních firem se zabývá zejména stavebními rozpočty, tzn. rozpočty jednotlivých staveb. Stavební rozpočty:

- představují odhad, se kterým se porovnávají skutečné náklady na provedení díla,

- jsou formou ceny stavebního díla, které vycházejí z výkazu výměr stavby, oceněného příslušnými cenami konstrukčních prvků, skupinových prvků či cenu, vycházející z hrubých technicko-hospodářských ukazatelů celého objektu a
- představují nástroj řízení, který tvoří základ pro posouzení ekonomické efektivnosti projektu, přípravu stavby, průběžné řízení jejích nákladů, pro různé typy fakturace stavebního díla jakož i pro závěrečné vyhodnocení stavby. [12]

Rozpočtování patří mezi složité a velmi náročné činnosti, vyžaduje zkušenosti nejen v teoretické oblasti, ale i praktické. Při rozpočtování nákladů a ceny stavebních prací se musí brát v úvahu stavební výkony, materiály, moderní technologie, sezónní výroba, přeprava materiálů a zaměstnanců, případné ubytování zaměstnanců, délka výrobního procesu kvůli vlivu inflace na stavební rozpočty během přípravy a realizace stavby a také jedinečnost každé stavby. Aby byly rozpočty správně sestaveny, musí rozpočtář dobře ovládat technologii stavebnictví, oceňování a sestavování kalkulací, projektovou dokumentaci, legislativu a softwarové programy, které se ve stavebnictví využívají.

K sestavování rozpočtu stavebních objektů se využívají oceňovací podklady obsažené v Cenové soustavě ÚRS. Jedná se o celostátní platný ceník, který obsahuje aktuální ceny materiálů a stavebních a montážních prací. Zároveň obsahuje i pravidla pro používání položek, metodiky rozpočtování, kalkulování, tarify a sazebníky. Jednoduše řečeno jedná se o ucelený systém informací, metodických návodů a postupů pro stanovení ceny stavebního díla. Více v kapitole 4.6.2.

3.4.1 Rozpočtové metody

Rozpočet stavby se nejčastěji sestavuje **skladebnou metodou**. Tato metoda spočívá v tom, že dochází k postupnému oceňování jednotlivých stavebních prací a konstrukcí. Kalkulační jednice tvoří **položkový rozpočet**, tyto položky musí být přesně definovány, ale jejich třídění není závazně určeno. Uspořádání položek je dáno výkazem výměr vycházející z projektové dokumentace³. Výhodou je, že rychle a kvalifikovaně promítá změny technického a ekonomického charakteru do skladebnosti a přehlednosti rozpočtu.

Strukturu rozpočtu ovlivňují tři rozhodující faktory:

- subjekt, pro který je rozpočet sestavován – investor, dodavatel nebo projektant,
- charakter příslušné dokumentace stavby a

³ Rozsah a obsah je vymezen v příloze č. 1 ve vyhlášce č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb.

- oceňovací podklady – vlastní nebo převzaté. Vlastní oceňovací podklady si rozpočtář vytváří sám podle svých možností a potřeb, slouží pro interní účely. Převzaté oceňovací podklady jsou komplexním souborem cenových informací mající univerzální charakter použití. [12]

Rozpočty předběžné

Rozpočty předběžné jsou také označovány za hrubé rozpočty. Sestavují se v předprojektové fázi stavby. Jejich cílem je poskytnout investorovi poklad pro ekonomické rozhodování s ohledem na efektivnost jejího financování.

Rozpočty slepé

Slepý rozpočet neboli slepý výkaz výměr je důležitý pro výběr dodavatele stavebního záměru a jeho cílem je zajistit stejné podmínky pro oceňování pro všechny dodavatelské firmy. Nevyjadřuje náklady a cenu díla, ale jedná se o detailní seznam položek, který je vypracován na základě zadávací projektové dokumentace stavby, která neobsahuje ceny – tzv. **slepý výkaz výměr**. Výkaz výměr zahrnuje veškeré práce a dodávky, které musí být přesně popsány, aby mohl dodavatel stanovit celkovou cenu. Slepý rozpočet obsahuje čísla a položky podle ceníku ÚRS, názvy a obsahy jednotlivých položek, měrné jednotky, výměru a hmotnost. Na jeho základě je možné vybrat nejvýhodnějšího dodavatele pro daný investiční záměr. Každý dodavatel, který se uchází o stavební zakázku, tento slepý rozpočet vyplňuje. Při veřejné zakázce každý dodavatel obdrží od investora tento výkaz, který je součástí zadávací dokumentace. Na základě vyplněných výkazů vybere investor dodavatele, který je schopen danou zakázku vypracovat nejlevněji.

Rámcový rozpočet

Rámcový rozpočet je sestaven jako odborný odhad stavebních nákladů, který využívá technicko-hospodářské ukazatele na kalkulovanou jednotku. Ukazatelé jsou zpracovány různými firmami a jedná se o průměrné ukazatele vypočítané podle statistického vzorku realizovaných staveb. Nezachycuje náklady spojené s umístěním stavby, ale pouze základní náklady. Investor tento rozpočet využívá při investičním rozhodování k posouzení efektivnosti projektu a k rozhodnutí o potřebných finančních zdrojích. Využívá se v případě, že nejsou známy podklady potřebné k sestavení rozpočtů. Díky odhadu investor získá alespoň informace o rámcové úrovni nákladů a ceny stavby. [12]

Nabídkový rozpočet

Podkladem pro nabídkový rozpočet je slepý výkaz výměr, který potencionální dodavatel oceňuje a projektová dokumentace. Vypracováním tohoto výkazu se tedy získá nabídkový rozpočet, který vyjadřuje individuální ocenění uchazeče o stavbu. Zjištěná cena podle nabídkového rozpočtu se používá ve smlouvě o dílo a podle ní investor vybírá tu nejvýhodnější nabídku.

Kontrolní rozpočet

U kontrolních rozpočtů se porovnávají skutečné náklady stavby s plánovanými náklady. Podstatou je, že se kumulují náklady jednotlivých položek, které souvisí s daným dílem. Kontrolní rozpočty umožňují kontrolovat množství odpracovaných hodin, spotřeby materiálů nebo řízení zásob pro stavbu. Pokud je kontrolní rozpočet sestavován v průběhu výstavby, může investor sledovat vývoj rozpočtovaných nákladů a umožňuje mu včas reagovat na případné jejich případné překročení. [12]

Revizní rozpočet

Revizní rozpočet se sestavuje při výrazném překročení nabídkového rozpočtu. Investor může zažádat, aby nezávislá osoba přezkoumala daný rozpočet. Nezávislá osoba kontroluje položky rozpočtu u dokončené stavby. Tento rozpočet se využívá zejména u veřejných zakázek, na které byly poskytnuty státní dotace. V tomto případě příslušný státní orgán zkoumá, zda poskytnutá dotace byla využita efektivně a v souladu s pravidly. [12]

Celková cena stavby

V minulých letech se využíval pojem **souhrnný rozpočet**. Souhrnný rozpočet obsahoval veškeré náklady, které byly vynaložené na stavbu, pokud se skládala z několika objektů. Pro každý objekt byl sestaven nabídkový rozpočet a následně byl sestaven souhrnný rozpočet pro celou stavbu, ve kterém byly zahrnuty veškeré objekty a uvedla se celková cena stavebního díla. Podle již zrušené vyhlášky č. 5/1987 Sb. o dokumentaci staveb byl souhrnný rozpočet členěn na 11 hlav rozpočtu. V současnosti byl souhrnný rozpočet nahrazen pojmem **celková cena stavby**. Jedná se o součet veškerých nákladů, které byly vynaloženy u dané stavby. Celková cena stavby vychází z nabídkového rozpočtu a je doplněna o položky, které vyžaduje investor. [12]

4 Využití kalkulací a rozpočtů ve stavební společnosti

Poslední část diplomové práce se zabývá praktickým využitím teoretických znalostí. Cílem je přiblížit proces realizace zakázky, od obdržení výzvy, sestavení cenové nabídky až po dokončení zakázky a dále přiblížit využití kalkulací a rozpočtů v praxi ve stavební společnosti. V rámci diplomové práce jsem spolupracovala se stavební firmou FUS a HARAZIM s. r. o. V této kapitole se tedy přiblíží proces získávání zakázky, sestavení kalkulací a rozpočtů u konkrétní zakázky a proces jejího zhotovení až k předání objednateli.

4.1 Charakteristika společnosti

Stavební firma FUS a HARAZIM s. r. o. vznikla v listopadu roku 1991. Tato společnost se zabývá budováním staveb hlavní stavební výroby (dále jen HSV), pomocné stavební výroby (dále jen PSV) včetně jejich změn, udržovacích prací a jejich odstraňováním.

Společnost se zabývá:

- stavebními pracemi HSV a PSV,
- opravami a rekonstrukcemi,
- stavbou rodinných domů na klíč,
- technologickými a energetickými stavbami a
- montáží, opravami, revizemi a zkouškami elektrických zařízení.

Obr. 4.1 Logo společnosti

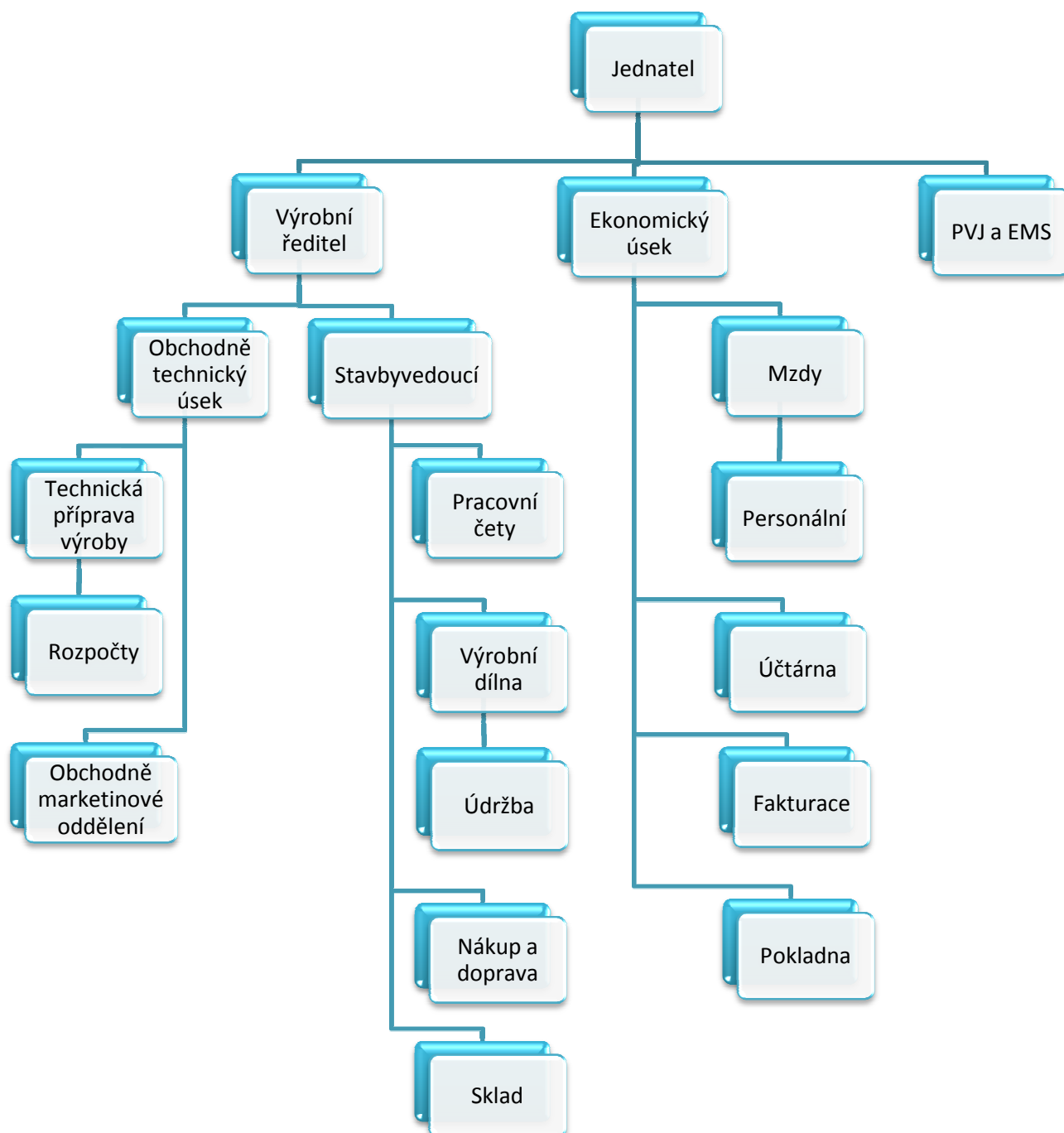


Zdroj: Interní materiály společnosti

Od roku 1993 patří mezi největší zákazníky firmy Severomoravská energetika, a.s. Ostrava a ČEZ, a.s. Praha. Pro tyto společnosti provádí rekonstrukce rozvodů, ekologické stavby a úpravy kabelových kanálů. Stavební firma FUS a HARAZIM s. r. o. dbá na kvalitu práce, ochranu životního prostředí a také na bezpečnost a ochranu zdraví při práci. Získala certifikáty ČSN EN ISO 9001:2009 pro obory „Provádění pozemních staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování včetně přidružené výroby“ a „Ekologické stavby“.

Nejvyšší orgánem ve společnosti je valná hromada. Ve společnosti jsou tři jednatele, kteří jsou zároveň i společníky, jedná se o pana Evalda Fuse, Lubomíra Harazima a Miroslava Harazima. Organizační struktura společnosti je uvedena ve schématu 4.1.

Schéma 4.1 Organizační struktura



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Vysvětlivky: *PVJ a EMS* - představitel vedení pro jakost a environmentální systém řízení

Jednatelé představují statutární orgán společnosti v plném rozsahu práv a povinností daných zákony. Jednatelé zastupují společnost, činí právní úkony jménem společnosti a rozhodují o všech záležitostech společnosti.

Výrobní ředitel řídí činnost obchodně-technického úseku, řídí a koordinuje činnosti stavbyvedoucích, sleduje průběh realizace staveb a zajišťuje opatření k plnění stanovených termínů, kontroluje dodržování pracovní a technologické kázně a odpovídá za dodržování všech požadavků na ochranu životního prostředí. Pod výrobního ředitele spadá obchodně technický úsek a stavbyvedoucí.

Obchodně-technický úsek připravuje poklady pro uzavírání smluv a uzavírá smlouvy se zákazníky, posuzuje objednávky na nestandardní dodávky, zpracovává podklady pro vystavování zakázek, koordinuje činnosti obchodního oddělení a zásobování, zabezpečuje dodávky nestandardních materiálů a služeb pro zajištění výroby, posuzuje dodané technické podklady a projekty na požadované činnosti, navrhuje vedení společnosti způsob zabezpečování, ověřování a kontrolu jakosti jednotlivých činností ve společnosti apod. Pod obchodně-technický úsek spadá technická příprava výroby a obchodně-marketingové oddělení.

Technická příprava výroby přijímá poptávky na výrobu a zpracovává nabídky, připravuje podklady pro výrobu a objednání potřebných dílů, zpracovává rozpočty pro nabídkové řízení k výběrovým řízením staveb, zpracovává kalkulace pro stanovení ceny k jednotlivým smlouvám o dílo nebo objednávkám, specifikuje požadavky na zkoušení a přejímky subdodávek a na zkoušení a kontroly prováděných činností apod.

Obchodně-marketingové oddělení zajišťuje zakázkovou náplň pro výrobu, nabídky výrobního a prodejního sortimentu produktů společnosti k získávání objednávek od odběratelů, provádí průzkum trhu za účelem získání nových odběratelů, zajišťuje reklamu a propagaci společnosti a prověřuje oprávněnost vystavení došlých faktur a výši fakturovaných částek.

Stavbyvedoucí zajišťuje výrobní činnost podle požadavků objednávek smluv o dílo specifikovaných ve vystavených zakázkách, výrobu zajišťuje v souladu se zpracovanou technickou dokumentací a předanými projekty, odpovídá za plánování výroby, zajišťuje školení pracovníků, odpovídá za zabezpečení všech požadavků na bezpečnost a zdraví

pracovníků apod. Pod stavbyvedoucího spadají pracovní čety, výrobní dílna, údržba, nákup a doprava a sklad.

Výrobní dílna zajišťuje výrobu výrobků, dílců, polotovarů a částí staveb podle požadavků a výkresů jednotlivých projektů, provádí montáž vyrobených částí na stavbách a zajišťuje výrobu produktů podle objednávek zákazníků schválených výrobním ředitelem.

Údržba provádí údržbu strojů a zařízení společnosti včetně budov, zajišťuje potřebné revize strojů a zařízení podle požadavků platných právních předpisů a norem a odpovídá za odstranění zjištěných závad a následné revize.

Nákup zajišťuje zpracovávání objednávek a kupních smluv na dodávky zboží a jejich evidenci, sleduje termíny dodávek, zajišťuje přenášení veškerých požadavků na změny do objednávek na dodávky, provádí poptávkové řízení na dodavatele, posuzuje a provádí výběr dodavatelů zboží z hlediska zabezpečování jakosti apod.

Sklad zajišťuje skladování veškerých dodávek materiálů, dílců a výrobků předepsaným a odpovídajícím způsobem, zajišťuje přehlednou identifikaci veškerých skladovaných položek, ke skladovaným položkám vede příslušnou evidenci v evidenčních knihách nebo na skladových kartách a zajišťuje jejich příjem a výdej.

Ekonomický úsek zajišťuje příjem, odesílání a evidenci pošty ve společnosti, zabezpečuje komplexní agendu, schvalování, vydávání, změnové řízení a archivaci vydávaných organizačních norem a aktů řízení, zabezpečuje mzdové účetnictví a uplatňování mzdových forem, provádí výplaty mezd zaměstnanců, výpočet pro odškodnění pracovních úrazů, zajišťuje komunikaci s orgány sociální správy a zdravotními pojišťovnami.

Účtárna vyhotovuje podklady k daňovým přiznáním, spravuje a eviduje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (dále jen DHM a DNM) a předměty postupné spotřeby, stanovuje postup pro zpracování a předkládá měsíční a roční účetní uzávěrky za společnost, zabezpečuje komunikaci s externími kontrolními orgány a projednání výsledků kontrol, zajišťuje platební styk, zpracovává měsíční a roční účetní uzávěrky, zajišťuje archivaci účetních dokladů, zpracovává DPH, vč. hlášení na finanční úřad, provádí účetní odpisy a účetní operace s DHM a DNM apod.

Představitel vedení pro jakost a environmentální systém řízení (PVJ a EMS) vede přípravu tvorby systému zabezpečování jakosti a EMS, zajišťuje jeho udržování a rozvoj, předkládá zprávy valné hromadě o výkonnosti systému jakosti a navrhuje potřeby pro jeho zlepšování, zajišťuje prosazování požadavků a spolupracujících firem, řídí zajišťování interních prověrek a návrhů nápravných opatření apod.

4.2 Finanční situace

V této části diplomové práce jsou uvedeny základní informace z účetní závěrky společnosti – z rozvahy (viz **příloha č. 1**), a výkazu zisku a ztráty (viz **příloha č. 2**). Tyto informace jsou převzaty z interních materiálů společnosti. Účetní závěrka společnosti je rovněž také zveřejněna na stránkách obchodního rejstříku. Základní kapitál společnosti činí 100 000 Kč. V roce 2011 společnost, stejně jako mnoho jiných společností, byla zasažena hospodářskou krizí, což se projevilo na jejím výsledku hospodaření a dosahovala tedy ztráty. V tomto roce společnost byla nucena brát i méně lukrativní zakázky – jednalo se o zakázky, které byly malé a menšího rozsahu. Zároveň se společnost účastnila různých výběrových řízení, kde musela snižovat cenu, aby zakázku vůbec získala. Přijímaly se i zakázky, u kterých se už předem vědělo, že budou méně ziskové nebo dokonce ztrátové. Dále kvůli zajištění chodu společnosti, musela i nadále hradit režijní náklady, které jsou důležité pro jejich činnost, např. pojištění, školení zaměstnanců, certifikáty, revize a autorizace. V některých případech dochází k tzv. překlenutí zakázky, tzn. že objednatel zaplatí za dílo až po úplném dokončení a předání bez vad a nedodělků. Vlivem této situace si musela společnost v roce 2011 vzít úvěr, který po zaplacení odběratelem společnost splatila, a vznikly jim tedy výdaje v podobě úroků a poplatků za úvěr. Do celkové charakteristiky účetních výkazů společnosti není zahrnut rok 2013, jelikož tyto informace nebyly dostupné v době vypracovávání diplomové práce.

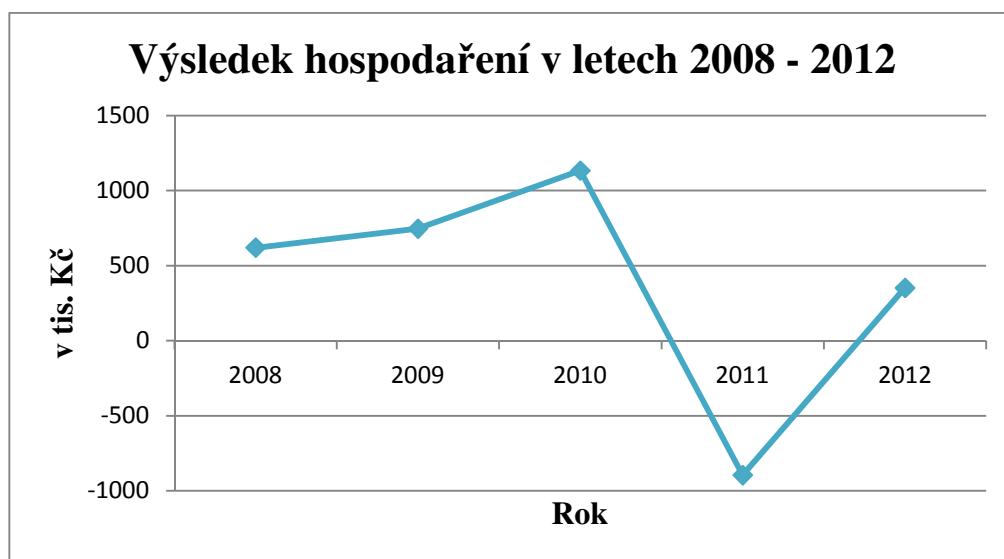
Vývoj výnosů, nákladů a výsledků hospodaření za období od roku 2008 do roku 2012 je uveden v tab. 4.1 a graficky znázorněno v grafu 4.1.

Tab. 4.1 Vývoj výnosů, nákladů a výsledků hospodaření v letech 2008 – 2012
v tis. Kč

Rok	2008	2009	2010	2011	2012
Výnosy	38 687	82 780	74 349	70 406	64 019
Náklady	38 067	82 033	73 216	71 301	63 667
Výsledek hospodaření za účetní období	620	747	1133	-895	352

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Graf 4.1 Grafické znázornění vývoje výsledku hospodaření v letech 2008 – 2012
v tis. Kč



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

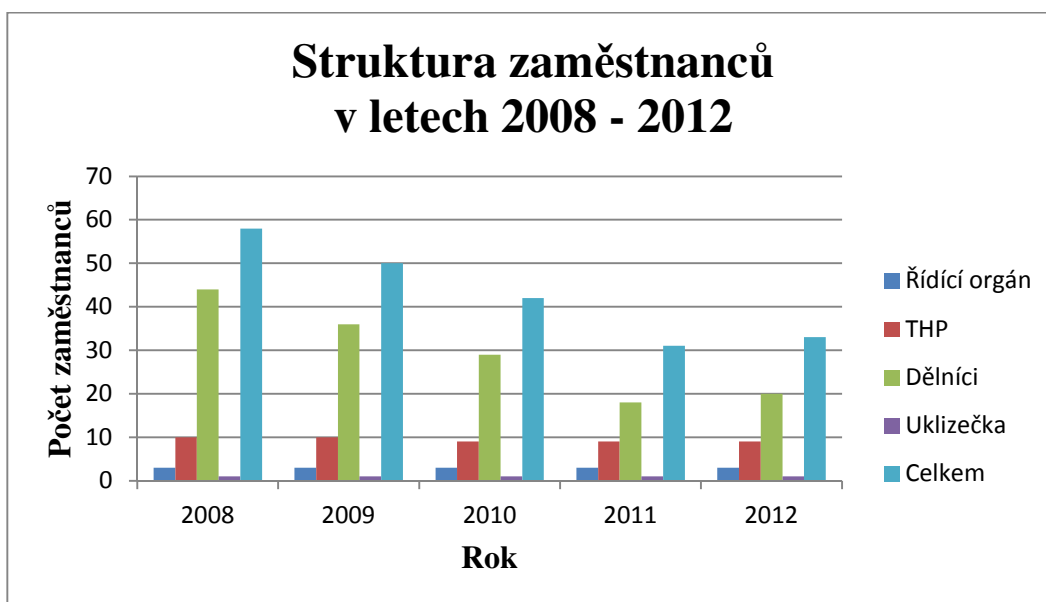
Vlivem hospodářské krize došlo v průběhu let ve společnosti ke snižování zaměstnanců, jejich struktura a počet je uveden v tab. 4.2 a graficky znázorněno v grafu 4.2. Jak lze z níže uvedené tab. 4.2 vidět, docházelo k propouštění zejména pracovníků z dělnických profesí. Až v roce 2012 se tento trend snižování počtu zaměstnanců změnil a společnost začala opět nabírat nové pracovníky.

Tab. 4.2 Struktura zaměstnanců v letech 2008 – 2012

Rok Pozice	2008	2009	2010	2011	2012
Řídící orgán	3	3	3	3	3
THP	10	10	9	9	9
Dělníci	44	36	29	18	20
Uklízečka	1	1	1	1	1
Celkem	58	50	42	31	33

Zdroj: Interní informace společnosti – vlastní zpracování

Graf 4.2 Struktura zaměstnanců v letech 2008 – 2012



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

V tab. 4.3 je uveden počet zakázek v členění na realizované a nerealizované, které společnost evidovala v letech 2008 – 2012. Nerealizované zakázky představují zejména zakázky, u kterých společnost nebyla úspěšná ve výběrovém řízení. V této tabulce je rovněž uvedena procentuální úspěšnost realizovaných zakázek z celkového počtu, která je vypočítaná podle vzorce 4.1. Grafické znázornění vývoje zakázek je uvedeno v grafu 4.3.

$$\% \text{ úspěšnost} = \frac{\text{Realizované zakázky v roce } t}{\text{Zakázek celkem v roce } t} \quad (4.1)$$

Tab. 4.3 Počet zakázek v letech 2008 – 2012

Rok Zakázka	2008	2009	2010	2011	2012
Realizované	70	191	225	241	275
Nerealizované	36	56	54	109	148
Celkem	106	247	279	350	423
% úspěšnost	66,04 %	77,33 %	80,65 %	68,86 %	65,01 %

Zdroj: Interní informace společnosti – vlastní zpracování

Výpočet % úspěšnosti podle vzorce 4.1:

$$\% \text{ úspěšnost 2008} = \frac{70}{106} \cdot 100 = 66,04 \%$$

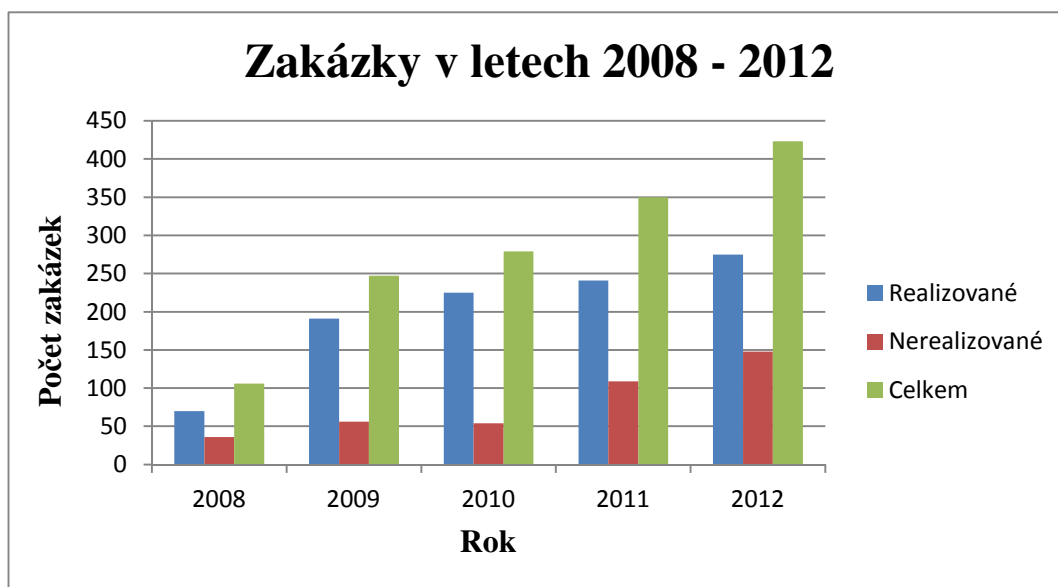
$$\% \text{ úspěšnost 2009} = \frac{191}{247} \cdot 100 = 77,33 \%$$

$$\% \text{ úspěšnost 2010} = \frac{225}{279} \cdot 100 = 80,65 \%$$

$$\% \text{ úspěšnost 2011} = \frac{241}{350} \cdot 100 = 68,86 \%$$

$$\% \text{ úspěšnost 2012} = \frac{70}{106} \cdot 100 = 65,01 \%$$

Graf 4.3 Zakázky v letech 2008 – 2012



Zdroj: Interní informace společnosti – vlastní zpracování

Vlivem hospodářské krize se musela společnost uchýlit, i když velmi nerada, k propouštění svých zaměstnanců. Až v roce 2012 společnost přestala propouštět a začala opět zvyšovat jejich počet. Společnost propouštěla pouze pracovníky dělnických profesí, technickohospodářské pracovníky se snažila naopak ponechat. Společnost podle mého názoru postupovala správně, jelikož na pracovním trhu lze snadněji najít pracovníky dělnických profesí než odborných technickohospodářských pracovníků, kteří jsou pro chod společnosti důležití.

Na počtu celkových zakázek lze vidět, že společnost je dost známá a postupem času, kdy působí na trhu, si na trhu vydobyla dobré postavení. Díky tomu i v době hospodářské krize se účastnila mnoha výběrových řízení, ve kterých byla v rámci roku úspěšná ve více než 50 % případech.

4.3 Účetnictví ve společnosti

Společnost FUS a HARAZIM s. r. o. vede účetnictví a účtuje zásoby způsobem B, což znamená, že během roku se nevyužívají účty 111 – Pořízení materiálu, 112 – Materiál na skladě, 131 – Pořízení zboží a 132 – Zboží na skladě, ale veškerý materiál a zboží účtuje rovnou do nákladů na účty 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Spotřeba zboží ke konkrétní zakázce. Na konci účetního období se nevyužité zásoby převedou na sklad a na začátku následujícího účetního období se zásoby převedou zpět do nákladů.

Společnost je měsíčním plátcem DPH a zpravidla dosahuje nadměrného odpočtu. U stavebních společností se ve většině případů uplatňuje přenesení daňové povinnosti, tzv. Reverse charge. Podle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty princip přenesení daňové povinnosti spočívá v tom, že plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a je povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely DPH. To znamená, že dodavatel vystaví fakturu, kde uvede sazbu daně ve výši 21 % (popř. 15 % pokud se bude jednat o stavbu k bydlení a její příslušenství) a dále na faktuře uvede informaci, že daň vyčíslí a odvede zákazník. Zákazník poté daň vypočte a odvede a následně si společnost může uplatnit odpočet daně. Toto přenesení se nevyužívá u rodinných domů, neboť občané většinou nejsou plátcí DPH. Společnost se řídí klasifikací produkce CZ – CPA, která určuje, že pro stavební práce uvedené pod kódem 41 – 43 se používá přenesení daňové povinnosti (viz **příloha č. 3**).

Společnost využívá pro své účetnictví **účetní software POHODA** od společnosti STORMWARE, s. r. o. Tento software umožňuje, aby společnost evidovala každou zakázku samostatně a zaúčtovala veškeré náklady ke konkrétní zakázce, se kterou souvisí. Takový seznam zakázek poskytuje možnost kdykoli se podívat na všechny faktury a pokladní doklady vč. data jejich vydání a částky, na které byly vystaveny. Účetní je schopna zde zaevidovat objednávky, smlouvy o dílo, seznam provedených prací, údaje o zaměstnavateli apod. Dále mají **software PAMICA** také od společnosti STORMWARE, s. r. o., který používají pro evidenci personálních údajů o zaměstnanci, pracovních poměrech a ke zpracování mezd zaměstnanců.

Společnost má dále k dispozici pro sestavování kalkulací a rozpočtů **software KROS plus**. Jedná se o software, který slouží k tvorbě rozpočtů, kalkulací stavební prací a sledování

stavební zakázky. Rovněž obsahuje kompletní Cenovou soustavu **Ústavu realizace ve stavebnictví** (dále jen ÚRS, viz kapitola 4.6.2) a umožňuje společnosti pracovat s jakoukoliv jinou databází cen stavebních prací. KROS plus pokrývá celý proces výstavby a je určen pro stavební firmy, investory, projektanty, rozpočtáře a další.

V rámci stavební činnosti je vhodné, aby společnost měla k dispozici všechny tři softwary – účetní software POHODA, mzdový software PAMICA a software KROS plus, sloužící pro sestavování kalkulací a rozpočtů. I když POHODA umožňuje zachycovat mzdové náklady a přiřazovat slevy na dani, způsoby zdanění, odvody pojistného, podporuje odvody příspěvků na penzijní připojištění, životní i úrazové pojištění a obsahuje řadu tiskopisů, tak pro společnost je výhodnější v problematice mezd software PAMICA. V PAMICE lze řešit nerovnoměrný rozvrh pracovní doby, definovat pracovní místa, vytvářet vlastní složky mzdy nebo vytvořit členění mzdových nákladů. Což si myslím, že ve stavebnictví je výhodné, protože dělníci nemají rovnoměrný rozvrh pracovní doby. Jsou ovlivněni počasím, neboť mnoho stavebních činností nelze provádět v deštivém počasí nebo v zimě. Výhodou je, že softwary POHODA i PAMICA jsou vzájemně propojeny a účetní může kdykoliv importovat jakékoli informace z POHODY do softwaru PAMICA. Software KROS Plus je pro společnost důležitý, protože ulehčuje rozpočtářům práci v rámci sestavování kalkulací a rozpočtů.

Společnost pro zásoby využívá účtování způsobem B. Pro společnost je to určité jednodušší, ale tento způsob v průběhu roku neumožňuje přímo v účetnictví zjistit výši materiálových nákladů, protože veškeré pořízené zásoby se účtují rovnou do nákladů. Skutečné množství společnost zjistí pouze na základě skladové evidence. Jejich výši se společnost většinou dozví až na konci roku, kdy na základě provedené inventury, společnost převádí nevyužité zásoby na sklad.

4.4 Kalkulace ve stavebnictví

Stanovení optimální ceny díla a sjednání ceny s objednatelem je pro každou společnost hlavní cíl, který mnohdy rozhoduje o prosperitě stavebních firem. Cena ve stavebnictví je většinou stanovena z nákladů vynaložených na pořízení stavebního díla, kdy se musí pečlivě zvolit kalkulační jednice, kterou v tomto případě představuje konstrukční prvek (měrnou jednotkou je např. ks, m, m², m³, t, kg). Ale i tak celá řada stavebních společností při stanovení ceny nesestavuje kalkulace, ale vychází se sborníku ÚRS a celkovou výší ceny

upravuje na základě vlastních zkušeností. V průběhu období od získání zakázky až po její ukončení, kalkulace poukazuje vývoj nákladů a zisku na jednotlivé stavební položky.

Kalkulace lze z hlediska času členit na **předběžné** a **výsledné**. **Předběžné kalkulace** se sestavují před zahájením stavby. Při jejich sestavení se vychází z odhadů nebo norem spotřeby a norem pracnosti. Na základě předběžné kalkulace se společnost rozhodne, zda se jim investice vyplatí. Zatímco **výsledné kalkulace** se sestavují po ukončení stavby a informují společnost o skutečných nákladech, které byly vynaloženy na výrobu kalkulační jednice.

Nejdříve se sestavuje **plánová kalkulace**, která se zpracovává při získání stavební zakázky v podobě nabídkového rozpočtu. Jedná se o průměrné předem stanovené náklady na kalkulační jednici v plánovacím období (stavební práce, celý objekt, ucelená část objektu, výkon stroje, množství práce dělníka).

Získá-li společnost danou zakázku, měla by vyhotovit **operativní kalkulaci** před zahájením realizace stavby. V této kalkulaci jsou uvedeny předem stanovené vlastní náklady na kalkulační jednici v konkrétních technických, technologických, organizačních a ekonomických podmínkách, které jsou stanoveny technickou přípravou výroby. Představitelem operativní kalkulace ve stavebnictví je **výrobní kalkulace**, která je sestavena podle výkazu výměr. Po dokončení stavby se vyhotovuje **výsledná kalkulace**, na základě které společnost získá informace o skutečně vynaložených nákladech na dané výkony.

4.4.1 Individuální kalkulace

Individuální kalkulace patří mezi jeden z nejlepších a nejprůkaznějších způsobů stanovení ceny. Individuální kalkulace bere v úvahu vlastnosti staveniště a podmínky zakázky. Postatou této kalkulace je zjištění materiálových, mzdových, ostatních přímých a režijních nákladů vynaložených při dané zakázce a umožňuje zjistit i výši zisku. Pomocí individuální kalkulace se stanoví reálná cena stavby. Ke stanovení nákladů a tím i ceny na kalkulační jednici se používá opět kalkulační vzorec. Kalkulační vzorec využívaný ve stavebnictví (podle již zrušené vyhláška č. 21/1990 Sb., o kalkulaci) je uveden v tab. 4.4.

Tab.4.4 Kalkulační vzorec ve stavebnictví

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Stroje
4.	Ostatní přímé náklady, z toho <ul style="list-style-type: none"> • odvody • tarify • ostatní náklady (doprava)
5.	Přímé zpracovací náklady (řádek 2. až 4.)
6.	Přímé náklady (řádek 1. až 4.)
7.	Výrobní režie
8.	Zpracovací náklady výroby (řádek 5. a 7.)
9.	Vlastní náklady výroby (řádek 6. a 7.)
10.	Správní režie
11.	Zpracovací náklady (řádek 8. a 10.)
12.	Úplné vlastní náklady výkonu (řádek 6., 7. a 10.)
13.	Zisk
14.	Jednotková cena položky stavební práce

Stejně jako u klasických kalkulací, platí u stavebních kalkulací, že přímé náklady lze přiřadit k určité kalkulační jednici, zatímco nepřímé náklady nelze na kalkulační jednici přímo stanovit. Pro zjištění nepřímých nákladů musí být opět určena rozvrhová základna, která je následně vynásobená procentní režijní přírážkou. Rozvrhovou základnou může být:

- přímý materiál,
- přímé mzdy,
- strojohodiny,
- přímé zpracovací náklady (součet přímých mezd, strojů a ostatních přímých nákladů),
- součtu přímých mezd a výrobní režie,
- součtu přímých mezd a správní režie apod.

Rozvrhovou základnou pro nepřímé náklady jsou většinou přímé zpracovací náklady. Tuto variantu využívá i společnost FUS a HARAZIM. Společnost má pevně stanoveno, že výrobní režie činí 49 % z této rozvrhové základny a správní režie 26 % z přímých

zpracovacích nákladů. Společnost má stanovený plán zisku ve výši 15 % ze součtu přímých zpracovacích nákladů a výrobní a správní režie.

4.4.2 Výrobní kalkulace

Výrobní kalkulace představuje předběžnou individuální nákladovou kalkulaci, která se zpracovává až po uzavření smlouvy o dílo a před začátkem prací. Jejím cílem je zachytit vynaložené náklady, tak aby bylo možné určit materiálové, mzdové a ostatní náklady, které budou vynaloženy na stavební práce. Jako podklad pro její sestavení se používá projektová dokumentace, slepé rozpočty, výkresová dokumentace, údaje o provádění a požadavky na subdodávky, režijní a ziskové přírážky, výkonové normy, normy strojů, normy spotřeby materiálu, technicko-hospodářské normy, sazebníky, mzdové tarify, sazby strojohodin, pořizovací ceny materiálu, pořizovací náklady, sborníky potřeb a nákladů apod. Výrobní kalkulace navazuje na rozpočet stavby a dodržuje pořadí položek stavebních prací.

Společnost FUS a HARAZIM nesestavuje ani jeden typ výše uvedených kalkulačí z důvodu úspory času. Investorovi předkládá pouze nabídkové rozpočty.

Jelikož je společnost většinou v časovém presu, není divu, že nesestavuje kalkulace, které by pro ně mohly být v některých případech zdrojem cenných informací a raději spoléhají výhradně na rozpočty. Protože sestavují jen rozpočty, tak nemají jinou možnost než zadavateli předložit pouze nabídkový rozpočet.

4.5 Stavební zakázka

Společnost může získat veřejnou nebo soukromou zakázku. Veřejnými zakázkami se zabývá zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (dále ZoVZ). Tento zákon upravuje postup veřejných zakázek, její druhy, zahájení a průběh zadávacího řízení, lhůty, dokumentace, požadavky na zadavatele, nabídky, námitky, správní delikty apod. ZoVZ v § 9 vymezuje i tzv. **veřejnou zakázku na stavební práce**, jejím předmětem je:

- provedení stavebních prací týkající se činností uvedených v příloze č. 3 ZoVZ (demolice, bourací práce, příprava území a zemní práce, realizace kompletních staveb, stavební inženýrství, stavebně montážní práce, výstavba vodních děl, dálnic, silnic, letišť a sportovních zařízení, izolační práce a další)
- provedení stavebních prací vč. projektové a inženýrské činnosti, která s tím souvisí a

- zhotovení stavby, která je výsledkem stavebních nebo montážních prací, případně i související projektové nebo inženýrské činnosti, a která je jako celek schopna plnit samostatnou ekonomickou nebo technickou funkci.

Princip veřejné zakázky spočívá v tom, že jedna ze stran, která uzavírá danou smlouvu je veřejný zadavatel, který vybírá tu nejvhodnější nabídku. Jejím cílem je úspora finančních prostředků za účelem zabezpečení efektivnosti a účelnosti vynakládaných veřejných prostředků. Specifikem veřejné zakázky je, že musí být uskutečněno zadávací řízení podle ZoVZ, podle kterého zadavatel musí dodržovat určité zásady – transparentnost, rovné zacházení se soutěžiteli a vyvarování se diskriminace ukazatelů.

Zadavatelem veřejné zakázky podle § 2 ZoVZ může být:

- veřejný zadavatel,
- dotovaný zadavatel a
- sektorový (síťový nebo odvětvový) zadavatel.

Veřejným zadavatelem může být Česká republika vč. jejích organizačních složek, státní příspěvková organizace jakož to i městské části nebo obvody, územní samosprávný celek a jiná právnická osoba, pokud splňuje tři podmínky (má právní subjektivitu, byla zřízena za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu a je financována nebo ovládána převážně státem nebo jiným veřejným zadavatelem). Naopak veřejným zadavatelem v žádném případě nemůže být fyzická osoba.

Dotovaný zadavatel je právnická nebo fyzická osoba, pokud zadává veřejnou zakázkou hrazenou z více než 50 % z peněžních prostředků poskytnutých veřejným zadavatelem, jde-li o veřejnou zakázku na stavební práce a nadlimitní zakázky na služby.

Sektorový zadavatel podle ZoVZ je osoba, která vykonává některou relevantní činnost podle § 4 (plynárenství, teplárenství, elektroenergetika, vodárenství, poskytování či provozování dopravních sítí, letišť, poštovní služby a vyhledávání, průzkum nebo dobývání ropy, plynu, uhlí nebo jiných pevných paliv), pokud tyto činnosti vykonává na základě zvláštního nebo výhradního práva nebo nad touto osobou veřejný zadavatel může přímo nebo nepřímo uplatňovat dominantní vliv.

Zákon o veřejných zakázkách dále rozlišuje **centrálního zadavatele**, který umožňuje zadavatelům pořizovat zboží, služby nebo stavební práce pomocí centrálního zadavatele,

aniž by muselo být provedeno zadávací řízení. Centrální zadavatel je veřejný zadavatel, jeho úkolem je podstoupit zadávací řízení a nese odpovědnost za řádný průběh celého zadávacího řízení.

4.6 Výběrové řízení

Podle ZoVZ je výběrové řízení označováno jako zadávací řízení. U zadávacího řízení se vybírá dodavatel, který poskytne nejvýhodnější nabídku. Může být zahájeno pouze dvěma způsoby. Prvním způsobem je zveřejnění oznámení o zahájení zadávacího řízení a druhým způsobem je, že zadávací řízení je zahájeno výzvou. Proces zadávajícího řízení obsahuje zveřejnění zadání, odevzdání obálek, otevření obálek, posouzení nabídek a zveřejnění výsledku.

4.6.1 Druhy výběrových řízení

Existuje několik druhů výběrových řízení, jedná se o otevřené řízení, užší řízení, jednací řízení s uveřejněním, jednací řízení bez uveřejnění, soutěžní dialog a zjednodušené podlimitní řízení.

Otevřené řízení patří mezi nejjednodušší typ. U tohoto řízení mohou své nabídky podat kterékoli osoby, které splňují kvalifikaci, a není zde omezen počet uchazečů o zakázku.

U **užšího řízení**⁴ zadavatel zveřejní neomezenému počtu dodavatelů svůj úmysl zadat veřejnou zakázku. Jedná se o výzvu k podání žádostí o účast v užším řízení a k prokázání splnění kvalifikace. Po posouzení kvalifikace zájemců zadavatel vyzve zájemce k podání nabídky.

Jednací řízení s uveřejněním⁵ je jednodušší a méně formální způsob zadání veřejné zakázky. Zadavatel zveřejňuje úmysl zadat veřejnou zakázku. Opět po posouzení kvalifikace zájemců zadavatel vyzve zájemce, kteří prokázali splnění kvalifikace, k podání nabídek.

Jednací řízení bez uveřejnění je považován za nejjednodušší a nejméně formální způsob zadání veřejné zakázky. Zájemci nepodávají nabídku, neboť zadavatel vyzývá omezený počet dodavatelů, se kterými vyjednává podmínky. [13]

⁴ § 28 odst. 1, 2 ZoVZ

⁵ § 29 odst. 1, 2 ZoVZ

V **soutěžním dialogu**⁶ oznamuje veřejný zadavatel neomezenému počtu dodavatelů úmysl zadat veřejnou zakázku a zároveň je oprávněn specifikovat své potřeby, požadavky a jiné skutečnosti. Po posouzení kvalifikace vyzve zadavatel uchazeče k účasti, aby našel vhodné řešení plnění veřejné zakázky a následně uchazeči podají nabídky, které budou respektovat vybrané řešení.

Při **zjednodušeném podlimitním řízení**⁷ zadavatel písemně vyzve alespoň 5 zájemců k podání nabídky a prokázání kvalifikace. Své nabídky mohou podat i subjekty, které nebyly zadavatelem osloveny a zadavatel je povinen vzít v úvahu tyto nabídky, čímž je zajištěna rovnost uchazečů a odstraněna diskriminace subjektů, které nebyly osloveny zadavatelem.

4.6.2 Cenová soustava ÚRS

Hlavní činností Ústavu racionalizace ve stavebnictví PRAHA, a. s. (ÚRS) je oceňování stavební produkce a distribuce softwaru pro tvorbu stavebních rozpočtů a kalkulací, vytváří analýzy vývoje a prognózy ve stavebnictví, v regionálním rozvoji a bytové problematice pro státní i soukromý sektor.

Společnost ÚRS PRAHA, a. s. se zabývá v oblasti oceňování stavební produkce zejména:

- tvorbou Cenové soustavy ÚRS,
- tvorbou databází na zakázku pro stavební firmy a organizace,
- vývojem a distribucemi programů pro oceňování a řízení stavebních zakázek – KROS plus, ProfiKROS, POLAR a
- zpracováním rozpočtů a kalkulací na všechny druhy staveb.

Cenová soustava ÚRS je ucelený systém informací, metodických návrhů a postupů pro stanovení ceny stavebního díla. Jedná se o nejpoužívanější a pravidelně aktualizované podklady pro oceňování stavební produkce v ČR. Obsahuje aktuální ceny materiálů, výrobků, montáží a dalších stavebních prací. Využívají ji investoři, rozpočtáři, projektanti, architekti, dodavatelé, soudní znalci i realitní makléři.

4.6.3 Výběrové řízení ve společnosti

Aby společnost mohla získat zakázku, musí se zúčastnit výběrového řízení. Tomu předchází hledání zakázek. Stavební společnost FUS a HARAZIM s. r. o. zakázky hledá

⁶ § 35 odst. 1, 2 ZovZ

⁷ § 38 odst. 1 ZovZ

na internetových serverech GEMIN, VortalGOV a Softender, které obsahují veřejné zakázky od státních zařízení, např. nemocnice, ČEZ, a.s., úřady. U všech těchto serverů je nutná registrace. Společnost rovněž dostává písemně, elektronicky nebo přes datovou schránku nabídky přímo od různých subjektů na základě jejich zkušeností se společností. Tímto způsobem získává společnost nabídky např. od ČSOB, a. s., ČEZ, a.s., obcí, Severomoravských vodovodů a kanalizací Ostrava a. s. (Sm.VaK, Ostrava a. s.), České pošty, s. p. apod. Zakázky dále získává na základě reklam z firemních vozidel, na kterých je potisk s informacemi o společnosti (logo, sídlo a kontaktní údaje).

Obdržená výzva (nabídka) musí vždy obsahovat zadání dané zakázky, které obsahuje zadavatele, předmět a místo plnění, požadované podklady, informace co musí cenová nabídka obsahovat (informace o společnosti – název, adresa, jednatelé, bankovní spojení, kontakty apod.) a termín doručení cenové nabídky. V zadání může být uvedena i možnost prohlídky místa a předmětu zakázky. Zadavatel požaduje v souladu s § 53 a § 54 ZoVZ, aby společnost předložila:

- výpis z obchodního rejstříku, který nesmí být starší než 30 dnů,
- výpis ze živnostenského rejstříku,
- potvrzení o nezádluženosti,
- osvědčení o autorizaci (uvedeno v **příloze č. 4**) a
- čestné prohlášení (viz **příloha č. 5**).

Zadavatelé mohou také požadovat:

- ISO,
- výkazy za poslední 3 roky (daňová přiznání, rozvahy, VZZ, strukturu majetku, strukturu a změnu stavu zaměstnanců),
- pojistné smlouvy (pojištění odpovědnosti za škodu a pojištění věcí o odpovědnosti za škodu) a
- reference – jedná se o seznam významných zakázek s obdobným charakterem za určité období, který obsahuje předmět plnění, cenu, referenční list (dokument podepsaný odběratelem, že stavba byla včas předána, nevyskytovaly se chyby apod.).

Každá zakázka tedy obsahuje zadávací dokumentaci, ve které případní zájemci zjistí základní informace a požadavky týkající se dané zakázky a zda splňují podmínky pro účast ve výběrovém řízení.

Zadávací dokumentace podle § 44 odst. 1 ZoVZ představuje soubor dokumentů, údajů, požadavků a technických podmínek zadavatele vymezujících předmět veřejné zakázky v podrobnostech nezbytných pro zpracování nabídky. Za správnost a úplnost odpovídá zadavatel. V § 44 odst. 3 ZoVZ je stanoveno, že zadávací dokumentace musí minimálně obsahovat:

- obchodní a platební podmínky,
- technické podmínky,
- požadavky na opatření k ochraně utajovaných informací,
- požadavky na zabezpečení dodávek,
- požadavky na varianty nabídek,
- požadavek na způsob zpracování nabídkové ceny,
- podmínky a požadavky na zpracování nabídky a
- jiné požadavky žadatele.

Dále by zadávací dokumentace měla obsahovat příslušnou dokumentaci a soupis stavebních prací, dodávek a služeb s výkazem výměr v rozsahu stanoveném prováděcím právním předpisem.

Zadavatel poskytne společnosti tzv. slepý rozpočet, který rozpočtář vyplní pomocí počítačového softwaru KROS Plus, který na základě daných údajů vytvoří položkový rozpočet. Pro ocenění jednotlivých stavebních položek společnost vychází z ceníku ÚRS. Vyplněný slepý rozpočet zašle rozpočtář zpět zadavateli. Tento cenový rozpočet se posílá v písemné nebo elektronické podobě buď v jednom originálním vyhotovení, v jednom originálním vyhotovení a kopii, v jednom originálním vyhotovení a kopii vč. CD nebo v rozdělení na cenovou a dokladovou část. Cenový rozpočet musí být podepsán jednatelem. Je-li hodnota cenového rozpočtu do 2 mil. Kč, stačí podpis jednoho jednatele, pokud je jeho hodnota nad 2 mil. Kč, tak podpis dvou jednatelů.

Veškeré vyžádané dokumenty se musí svázat, tak aby nebylo možné tyto dokumenty rozdělit, a zasílají se v zapečetěné, orazítkované obálce s popisem NEOTEVÍRAT.

Zakázka se zavede do účetního softwaru POHODA, zaúčtují se zde veškeré náklady, pokud bude společnost vybrána pro provedení zakázky, tak i veškeré výnosy související se zakázkou. Na server se k dané zakázce rovněž zapíší veškeré informace, tak aby zakázka byla ucelená od začátku do konce – zaeviduje se výše cenové nabídky, rozhodnutí zda byli

vybrání k vyhotovení zakázky a bude zde zaúčtován veškerý materiál, mzdy a ostatní náklady. Jestliže společnost obdrží zakázku, je vyhotovena smlouva o díle, která obsahuje informace o odběrateli, dodavateli a upřesnění zakázky – předmět a místo plnění, cena, termín dokončení prací, záruka, smluvní pokuty a splatnost faktur. Splatnost může být různá, doba splatnosti je vždy uvedena ve smlouvě o dílo. Rozlišuje se dílčí, zálohová a konečná faktura. Jedná-li se o dílčí plnění, platí se měsíčně, čtvrtletně nebo za určité období. Společnost může obdržet pokutu za zpoždění předání stavby, pokuty za nedodržení bezpečnosti na stavbě apod. Naopak společnost může pouze vyžadovat zaplacení pokuty za pozdní úhradu faktury. Získané zakázce se přidělí číslo a veškeré doklady (faktury, pokladní doklady, bankovní výpisy) se zaúčtují k číslu zakázky, což umožňuje evidenci veškerých vynaložených nákladů.

Po zavedení potencionální zakázky do účetního softwaru, rozpočtář zavede zakázku do softwaru KROS plus pod stejným označením jako v účetním softwaru a vyplní jej pomocí tohoto softwaru. Pokud položky ze slepého rozpočtu mají kód nebo název, který software rozezná, dojde k jejich automatickému ocenění, nejsou-li rozeznány, musí rozpočtář dané položky individuálně ocenit. V případě obdržení pouze soupisu (slepý rozpočet není k dispozici), musí rozpočtář sám rozpočet vytvořit, tzn. musí vytvořit rozpočet ručně (zvolí určitou položku z ÚRS, doplní množství a popř. změni cenu). Jak už bylo výše řečeno, výkaz poté představuje cenovou nabídku, která se zasílá zadavateli. V případě, že by byla zadavateli poskytnuta sleva, existuje několik způsobů, jak to lze promítnout do vytvořeného rozpočtu. Jedním způsobem je zadání indexu, na jehož základě se přepočte celý rozpočet. Dále je možné upravit celkovou cenu zakázky nebo pouze jednotlivých položek. V případě situace, kdy je známá ze zadání zakázky nejvýše přípustná konečná cena, se rozpočet po zadání ceny automaticky přepočte na danou částku. Tento software umožňuje zvýšit nebo snížit cenu o určitou částku nebo na určitou částku, což usnadňuje rozpočtáři práci. Další výhodou je, že je možné zjistit rozbor jednotlivých položek rozpočtu, co obsahuje (jaký materiál, množství a kolik dělníků bylo potřeba a jaká je jednotková cena).

Zakázka na přelomu účetního období

V případě, že společnost eviduje nedokončenou zakázku na konci období, musí se veškeré evidované náklady upravit, aby nedošlo ke snížení výnosů, a tím i nižší daňové povinnosti. Účetní společnosti vyjede z POHODY kompletní výsledovku a celou hodnotu nákladů zjištěnou z výsledovky přeúčtuje do výnosů prostřednictvím účetního zápisu 121/611. Jedná se o tzv. **rozpracovanou zakázku**, kdy se musí vynulovat náklady, tak jakoby daná

zakázka neexistovala, při následné fakturaci, dojde ke zrušení účetního zápisu (611/121) a tyto náklady se zaúčtují proti hodnotě vystavené faktury. O rozpracované zakázce se vždy musí vést evidence.

4.7 Průběh konkrétní stavební zakázky

V této kapitole je uveden postup vyhotovení konkrétní stavební zakázky. Od chvíle obdržení výzvy, vypracování rozpočtů a cenové nabídky až po předání této zakázky odběrateli. Jedná se o **realizaci zakázky Vodojem Odry 2 x 150 m³ – sanace objektu**. Jak už bylo výše řečeno, společnost pro sestavení rozpočtů využívá systém KROS plus, který při oceňování jednotlivých položek vychází z Cenové soustavy ÚRS.

Průběh cenové nabídky je následující:

- obdržení výzvy,
- vypracování cenové nabídky,
- obdržení rozhodnutí o výběru zhotovitele,
- předání staveniště,
- realizace zakázky a
- předání zakázky.

4.7.1 Obdržení výzvy

Společnost FUS a HARAZIM s. r. o. obdržela 22. března 2013 výzvu k podání cenové nabídky na realizaci zakázky Vodojem Odry 2 x 150 m³ – sanace objektu od společnosti Sm.Vak, Ostrava. Zadavatel této stavební zakázky pro vypracování cenové nabídky poskytl projektovou dokumentaci a návrh smlouvy o dílo. K podání nabídky byla stanovena podmínka prohlídky objektu, která se konala o týden později, 29. března 2013. Zadavatel určil, že součástí cenové nabídky bude nabídka včetně oceněného rozpočtu, finanční harmonogram, doplněná a podepsaná Smlouva o dílo, kopie výpisu z obchodního rejstříku, živnostenského listu, osvědčení o autorizaci a prohlášení o přenesení daňové povinnosti. Všechny tyto dokumenty měly být poskytnuty ve dvou vyhotoveních. Dále ve výzvě bylo uvedeno, že jakékoliv úpravy Smlouvy o dílo nebudou akceptovány. Lhůta pro podání cenové nabídky byla stanovena na 2. dubna 2013.

Po obdržení výzvy se potencionální zakázka zavedla do seznamu zakázek pod určitým označením do účetního softwaru POHODA. Pod stejným označením jako v softwaru

POHODA byla zakázka zavedena rovněž do softwaru KROS plus a následně byla vyhotovena nabídka. Pokud jednotlivé položky podle projektové dokumentace mají kód nebo název, který je rozpoznám softwarem, tak se tyto položky automaticky ocení. V případě, že by nebyl kód rozpoznán, musí se položky individuálně ocenit. V tomto případě rozpočtář musí zjistit aktuální cenu dané položky. Společnost při nákupu stavebního materiálu většinou oslovuje alespoň tyto tři dodavatele: Stavebniny Janík, MPL Ostrava a DEKTRADE. Zejména u těchto dodavatelů si ověřují ceny materiálu a vyberou si toho, který poskytne nejvýhodnější nabídku (podle ceny materiálu, poskytnutí rabatu nebo podle platebních podmínek). Z vytvořeného rozpočtu se následně vytvoří cenová nabídka.

4.7.2 Cenová nabídka

Cenová nabídka (vzor uveden v **příloze č. 6**) obsahuje identifikační údaje uchazeče, rozsah díla, místo plnění, předpokládaný termín realizace, cenu, prohlášení, platební podmínky, záruční podmínky, dobu platnosti cenové nabídky a přílohy. V tomto případě předmětem cenové nabídky byly stavebně montážní práce na projekt Vodojem Odry 2 x 150 m³ – sanace objektu a místem plnění bylo město Odry. Zahájení bylo stanoveno na duben 2013 po předání staveniště a ukončení do 5 měsíců, nejpozději do 31. srpna 2013. Při ocenění se vycházelo ze slepých výkazů výměr a bylo stanoveno, že cena je platná po celou dobu realizace díla. Jednotkové ceny byly uvedeny v položkových rozpočtech, které jsou součástí cenové nabídky. Ocenění této zakázky je uvedeno v tab. 4.5. V prohlášení je uvedeno, že nabízené služby splňují požadovanou technickou specifikaci a jsou ve shodě s příloženými rozpočty. Dále bylo stanoveno, že faktura se sestavuje do 15 dnů ode dne protokolárního převzetí díla podle skutečně provedených prací se splatností 75 dnů od doručení objednateli. Zhotovitel poskytuje záruku na provedené stavební práce po dobu 60 měsíců, na strojnětechnologickou část 36 měsíců a v případě dodávek a výrobků, které mají stanovenou záruční dobu záručním listem, se bere v úvahu tato záruční doba, ale min. 24 měsíců. Záruční doba začne běžet od dne následujícího po protokolárním předání a převzetí díla bez vad a nedodělků objednatel. Doba platnosti cenové nabídky byla stanovena na květen 2013. Cenová nabídka musela být podepsaná jednateli společnosti a následně zaslána zadavateli nejpozději do 2. dubna 2013.

Tab. 4.5 Ocenění zakázky Vodojem Odry

1.	Práce charakteru opravy (bez DPH)	1 119 856 Kč
a.	Stavební část	1 119 856 Kč
2.	Práce charakteru investice (bez DPH)	1 315 820 Kč
a.	Vzduchotechnika	79 348 Kč
b.	Elektroinstalace nový	149 846 Kč
c.	Elektroinstalace starý	179 693 Kč
d.	Strojnítechnologická část	639 986 Kč
e.	Oplocení	266 947 Kč
3.	Nabídková cena (součet položek 1. a 2.)	2 435 676 Kč
4.	DPH (21%)	511 492 Kč
5.	Celková cena vč. DPH	2 947 168 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Společnost na činnosti, které sama nedělá, využívá spolupráce se subdodavatelem. U této zakázky spolupracovala se společností Klima Invest Opava u vzduchotechniky a se společností EKOMVO u strojnítechnologické části.

Součástí cenové nabídky byla i **Smlouva o dílo** (struktura je uvedena v **příloze č. 7**), kterou společnost FUS a HARAZIM s. r. o. byla povinna doplnit. Smlouva o dílo byla vypracována v souladu se s Obchodním zákoníkem č. 513/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Smlouva o dílo obsahuje 12. částí. Jedná se o **smluvní strany**, kde je uveden objednatel a zhotovitel. Druhá část – **výchozí údaje** obsahuje název, místo a číslo stavby. V třetí části je uveden **předmět smlouvy** – vymezení díla, stanovení jakostních ukazatelů provedení díla, základní požadavky na materiálové provedení, součinnosti objednatele a zhotovitele při realizaci díla, speciální požadavky a požadavky na dodržování bezpečnosti práce. Čtvrtá část – **doklady o územním řízení a stavební povolení**, obsahuje informaci, že stavba vyžaduje (nevyžaduje) stavební povolení ani ohlášení stavebních prací stavebnímu úřadu. Pátá část – **cena díla**, zahrnuje např. informaci, že pokud se zjistí, že je nutné provést práce, které nejsou předmětem díla (tzv. vícepráce), musí zhotovitel upozornit zadavatele před zahájením těchto prací. Dále obsahuje ocenění jednotlivých částí zakázky a cenu díla celkem, a to vždy bez DPH. V šesté části – **termíny realizace**, jsou uvedeny informace, kdy byly započaty práce na stavbě, do kdy nejpozději musí být stavba předána zadavateli a např. že povětrnostní vlivy nejsou důvodem k prodloužení lhůt. Sedmá část – **požadavky na zhotovitele** zahrnuje povinnosti zhotovitele – předložit harmonogram postupu prací a technologický postup prací, uhradit náklady na odběr vody apod. V osmé části jsou stanoveny **platební podmínky**, zda dochází k fakturaci během zakázky nebo až po jejím

skončení, datum splatnosti daňových dokladů a výše úroku z prodlení v případě pozdní úhrady. Devátá část se věnuje **odpovědnosti za vady a době záruky**. V desáté části jsou uvedeny **smluvní pokuty**, jejich procentuální výše v případě prodlení nebo odstoupení od smlouvy. V jedenácté části jsou vymezeny **podmínky provádění díla za provozu**, např. musí být respektována ochranná pásma. A v poslední části jsou **ostatní podmínky**.

Ve smlouvě o dílo u této zakázky je např. uvedeno, že:

- zhotovitel díla zajistí, aby veškeré svářečské práce, byly prováděny s platným certifikátem dle ČSN EN ISO 3834-1,
- objednatel kontroluje provádění prací podle předané projektové dokumentace,
- před zahájením zkoušek je zhotovitel povinen oznámit objednateli jejich zahájení min. 5 dnů předem a to písemně,
- zhotovitel bude dodržovat platnou legislativu týkající se bezpečnosti a hygieny práce a požární ochrany, dodržovat požadavky na pracovišti stanovené nařízením vlády č. 101/2005 Sb., a že bude staveniště vyhovovat technický požadavkům na stavby podle vyhlášky 268/2009 Sb.,
- při předání staveniště zhotovitel předá plán BOZP, který zpracovala odborná osoba,
- práce na stavbě budou ukončeny a předány objednateli v rozsahu smlouvy do 5 měsíců od předání staveniště, nejpozději do 31. srpna 2013,
- zhotovitel je povinen předložit před zahájením díla harmonogram postupu prací,
- zhotovitel je povinen uhradit náklady na odběr vody a elektrické energie spojené s realizací stavby,
- v průběhu prací na stavbě je povinen zhotovitel vést stavební deník, který je během pracovní doby trvale přístupný,
- zhotovitel je povinen písemně oznámit nejpozději 5 pracovních dnů předem, kdy bude dílo připraveno k převzetí a sdělit, kdy bude převzetí zahájeno a jak bude probíhat,
- splatnost daňových dokladů je stanoveno na 75 ode dne od jejich doručení objednateli,
- zhotovitel poskytuje záruku na provedené stavební práce po dobu 60 měsíců, na strojně-technologickou část 36 měsíců od předání a převzetí kompletně dokončeného díla,
- zhotovitel zaplatí smluvní pokuty ve výši 5 000 Kč za každý den prodlení se splněním termínu odstranění vad apod.

Řádně vyplněná Smlouva o dílo, která byla podepsána jednatelem společnosti, se zaslala zadavateli jako součást cenové nabídky. Následně společnost vyčkávala, dokud nepřišlo od zadavatele rozhodnutí o výběru zhotovitele, jedná se o tzv. **Oznámení o výběru nejvhodnější nabídky**. V rámci oznámení o výběru nejvhodnější nabídky může investor oznámit počet firem, nabídnuté ceny a jejich umístění, oznámit pouze pořadí jednotlivých firem nebo pouze poskytnout informaci o získání (nezískání) zakázky. Společnost toto výběrové řízení vyhrála. Investor neposkytl společnosti žádné informace o umístění ani důvod proč vyhráli, zaslal pouze oznámení, že zakázku společnost vyhrála.

4.7.3 Předání staveniště

Po oznámení o výběru nejvhodnější nabídky byl vyhotoven Zápis o předání a převzetí staveniště (uvedeno v **příloze č. 8**). Investor je povinen zhotoviteli oznámit, kdy dojde k předání staveniště. Zjišťuje se, zda je staveniště připraveno ke stavebním pracím – zda odpovídá projektu, zda je k dispozici elektroinstalace, pitná a užitková voda apod. Dále se zaznamenávají skutečné stavy na měřidlech, neboť jak už bylo výše zmíněno, zhotovitel hradí náklady na odběr vody a elektrické energie spojené s realizací stavby, řeší se bezpečnost práce a ochrana zdraví při práci (BOZP), vyhotovují se seznamy BOZP a zabezpečuje se školení zaměstnanců o BOZP, které se poskytuje k nahlédnutí zadavateli (investorovi). Následně dochází k převzetí staveniště a započne běžet lhůta výstavby.

4.7.4 Realizace zakázky

V rámci procesu realizace zakázky se provádí činnosti, které jsou obsažené v nabídce. Zhotovitel oslovuje své subdodavatele nejen na práce, které společnost sama neposkytuje, ale také na materiál. Jak už bylo výše řečeno, společnost oslovuje zejména společnosti Stavebniny Janík, MPL Ostrava a DEKTRADE. Opětovně se ověřují ceny materiálů a prací. V průběhu realizace se může dodavatel změnit, neboť to není vázané podmínkami investora, protože ten většinou určí pevnou částku zakázky. Při realizaci zakázky je pro zhotovitele vždy závazná projektová dokumentace. Investor vyžaduje, aby byl k dispozici harmonogram výstavby, podle kterého kontroluje jeho plnění, které se následně řeší na kontrolních dnech. V průběhu výstavby se investorovi předávají určité části prací, které při konečném předání díla nebyly viditelné (jedná se o věci, které se musí zazdít, zabetonovat nebo zasypat, např. izolace a výztuže). U těchto prací provádí investor kontroly a pořizuje se k nim fotodokumentace. Během realizace zakázky probíhají na staveništi i tzv. kontrolní dny,

které svolávají investoři a jsou na ně přizváni nejen zhotovitelé a projektanti, ale i subdodavatelé, pokud se jedná o činnosti, které zhotovitel neposkytuje.

Na základě provedené kontroly se vypracovává tzv. Zápis z kontrolního dne stavby, který je uveden v **příloze č. 9**.

4.7.5 Předání zakázky

V každé smlouvě je vždy uveden termín, kdy zhotovitel musí oznámit, že stavbu předá k určitému datu. U naší zakázky bylo stanoveno, že se termín odevzdání díla musí písemně oznámit nejpozději 5 pracovních dnů předem, kdy bude dílo připraveno k převzetí a sdělit, kdy bude převzetí zahájeno a jak bude probíhat. Před samotným aktem předání stavby je vypracován Zápis o předání a převzetí díla, který je uveden v **příloze č. 10**. Tento zápis obsahuje název akce, účastníky přejímacího řízení, jeho předmět a rozsah, termín zahájení a ukončení stavby, soupis zjištěných nedodělků s termínem odstranění, rozsah a kvalitu díla, záruční dobu, předané dokumenty a prohlášení o předání a převzetí díla. Společnost FUS a HARAZIM s. r. o. započala výstavbu 30. dubna 2013 a ukončila ji 18. září 2013. Stavbu předala investorovi bez zjištěných nedodělků. Kdyby byly zjištěny nedodělky nebo vady, byla by společnost povinná je odstranit nejpozději do 30. září 2013 a v protokolu by se uvedl zápis o jejich odstranění. Podle smlouvy o dílo byla investorovi poskytnuta záruka ve výši 5 let na stavební části, 3 roky na strojně-technologickou část, tato záruka začíná běžet dnem předání a převzetí dokončeného díla. Současně se zápisem o předání a převzetí díla, se předávají dokumenty týkající se stavby. Předanými dokumenty jsou např.:

- stavební deník,
- zápis o odstranění vad a nedodělků, ve kterém se uvede, o jakou stavbu se jednalo, datum odstranění vad a nedodělků, jakého předmětu se to týkalo a datum a podpis obou zúčastněných stran (investora i zhotovitele),
- generální shoda – poskytuje informaci, že materiály i stroje použité u zakázky, splňují podmínky pro použití pro účely stavebnictví,
- výsledné zhodnocení výrobků přicházejících do přímého kontaktu s pitnou vodou,
- prohlášení o jakosti a kompletnosti dodávky a montážních prací,
- prohlášení o shodě,
- průkazy odborné kvalifikace svářečů,
- zápis o zprovoznění automatiky, přenosu a zaškolení obsluhy,
- technická zpráva,

- protokol o vytyčení,
- zpráva o výchozí revizi ochrany proti blesku,
- protokol o zkoušce – vyšetření zdravotní bezpečnosti,
- závěrečné hodnocení k protokolu o zkoušce,
- základní informace o používaných plastech a
- projektová dokumentace skutečného provedení.

Nakonec společnost vystaví fakturu na základě uzavřené smlouvy o dílo. Ve smlouvě o dílo bylo zadavatelem stanoveno, že zadavatel bude hradit platby průběžně (dílčí plnění) po obdržení daňového dokladu, který vystaví zhotovitel na základě skutečně provedeného objemu prací a dodávek. Fakturace se prováděla na základě protokolu dílčího plnění. Zhotovitel byl povinen ode dne uskutečnění zdanitelného plnění vystavit daňový doklad a to do 15-ti dnů. Vystavené faktury byly splatné do 75 dnů ode dne jejich doručení objednateli. V případě, že by došlo k prodlení platby, byl objednatel povinen zaplatit úrok z prodlení ve výši 0,01% za každý den prodlení z neuhrazené částky.

Jelikož ve smlouvě o dílo bylo stanoveno, že se jedná o dílčí plnění, kdy jako podklad pro fakturaci byl stanoven zjišťovací protokol, společnost vystavovala faktury měsíčně. Byly vystaveny tři dílčí a jedna konečná faktura. Jejich data vystavení a částky jsou uvedeny v tab. 4.6. Po vyhotovení této zakázky společnost evidovala zisk ve výši 365 351,40 Kč. Veškeré vynaložené náklady a evidovaný výnos je uveden v tab. 4.7 a jak lze vidět, výnosy činily 2 435 676 Kč, což je částka, na kterou byla zakázka v cenové nabídce ohodnocena. Z toho vyplývá, že během této zakázky nevznikly žádné vícepráce ani méněpráce. V případě, že by vznikly vícepráce, bylo ve smlouvě zakotveno, že tyto vícepráce by hradil zhotovitel, pokud by je objednatel dodatečně neuznal za nutné nebo žádoucí. Objednatel platil vždy včas, proto společnost nebyla nucena vyžadovat zaplacení úroku z prodlení ve výši 0,01 % za každý den prodlení z neuhrazené částky.

Pro společnost je určitě výhodné, že bylo sjednáno, že se bude jednat o dílčí plnění. Kdyby byla fakturace stanovena až po dokončení a předání stavby, mohla by nastat situace, kdy by společnost neměla dostatek peněžních prostředků, aby zaplatila za materiál, mzdy a ostatní náklady, které musí v rámci výstavby platit. Potom by společnost neměla jinou možnost než si vzít úvěr a musela by platit úroky a poplatky za úvěr. Díky dílčímu plnění má společnost možnost využít finanční prostředky jiným způsobem.

Tab. 4.6 Vystavené faktury k zakázce

Faktura	Datum vystavení	Částka bez DPH
1. dílčí faktura	3. 6. 2013	433 995 Kč
2. dílčí faktura	4. 7. 2013	470 639 Kč
3. dílčí faktura	31. 7. 2013	501 327 Kč
Konečná faktura	18. 9. 2013	1 029 661 Kč
Celkem		2 435 676 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Tab. 4.7 Výsledovka zakázky

Název položky	Částka
Spotřebovaný materiál	639 234,19 Kč
Služby	1 349 096,55 Kč
Osobní náklady	81 993,86 Kč
Náklady celkem	2 070 324,60 Kč
Tržby za vlastní výkony a zboží	2 435 676,00 Kč
Výnosy celkem	2 435 676,00 Kč
Výsledek hospodaření – zisk	365 351,40 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Společnost vyplácí svým pracovníkům mzdu, která vychází z položkových rozpočtů a skutečně odpracovaných hodin. Svým stavbyvedoucím poskytuje i kvartální odměny, pokud je zakázka úspěšná, tzn. včas odevzdané dílo, dodrženy bezpečnostní podmínky, technologické postupy, dodržení podmínky smlouvy apod.

4.7.6 Rozpočty a kalkulace u zakázky

Jak už bylo výše zmíněno společnost FUS a HARAZIM s. r. o. při oceňování položek stavebních prací vychází z ceníku ÚRS, ale mnohdy si společnost podle vlastních pravidel upravuje cenu materiálu a hodinových sazeb zaměstnanců. V ceníku ÚRS jsou dělníci zařazeni do tarifních stupňů s různými mzdovými sazbami. Společnost využívá úpravu ceny zejména u materiálu, neboť jsou schopni nakoupit materiál levněji než se uvádí v ceníku a to např. díky slevám. Množství materiálu i práce (normohodin, strojohodin) je rovněž uvedeno v ceníku ÚRS. Tyto informace ÚRS získává od stavebních firem, na jejichž základě vyhotovuje ceníky a oceňovací podklady. Údaje o množství materiálu a práce by měly být stavební společnostmi dodrženy, v případě, kdy dojde k jejich překročení, jedná se o tzv. vícepráci.

Rozpočet zakázky Vodojem Odry má, jak bylo už výše řečeno, 6 částí – stavební část, vzduchotechniku, elektroinstalaci nový, elektroinstalaci starý, strojnětechnologickou část

a oplocení. Těchto 6 rozpočtů se po jejich vytvoření, odevzdávají jako součást cenové nabídky.

Jelikož jsou rozpočty velice rozsáhlé, tak pro účely diplomové práce, bude poukázána pouze část z rozpočtu, a to „stavební část“, která je uvedena v tab. 4.5 položka 1a. (pro přehlednost uvedeno v tab. 4.8). V rámci rozpočtu stavební části byly vybrány dvě položky – Komunikace a Přesun hmot, pomocí kterých se naznačí struktura rozpočtu. Z položky Komunikace byla zvolena položka Kladení betonové dlažby komunikací pro pěší, u které bude sestavena individuální kalkulace.

Tab. 4.8 Rekapitulace části tab. 4.5 Ocenění zakázky pro stavební část

1.	Práce charakteru opravy (bez DPH)	1 119 856 Kč
a.	Stavební část	1 119 856 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Každý rozpočet má 3 části, jedná se o krycí list rozpočtu (uveden v **příloze č. 11**), rekapitulaci rozpočtu a samotný rozpočet. **Krycí list rozpočtu** poskytuje informaci o nákladech stavební části v členění na základní rozpočtové náklady, doplňkové náklady, náklady na umístění stavby, celkové náklady a přípočty a odpočty.

Ve stavební části jsou v naší zakázce pouze základní rozpočtové náklady ve výši 1 066 530 Kč, které jsou členěny na HSV⁸, PSV⁹, M¹⁰ (a každá z těchto položek je následně členěna na dodávky a montáž) a náklady na umístění stavby ve výši 53 326 Kč. Celá stavební část byla tedy oceněna na částku 1 119 856 Kč bez DPH (1 066 530 + 53 326), jelikož se jedná o stavbu, která není určená pro sociální bydlení, podléhá cena 21% sazbě DPH a celková cena s DPH činí 1 355 025,80 Kč (1 119 856 · 1,21). Celkové rozpočtové náklady stavební části jsou uvedeny v tab. 4.9.

⁸ HSV – Hlavní stavební výroba

⁹ PSV – Pomocná stavební výroba

¹⁰ M - Montáž

Tab. 4.9 Rozpočtové náklady stavební části v Kč

Základní rozpočtové náklady			
1.	HSV	Dodávky	23 732,00
2.		Montáž	941 024,00
3.	PSV	Dodávky	49 264,00
4.		Montáž	37 560,00
5.	M	Dodávky	0,00
6.		Montáž	14 950,00
7.	ZRN celkem		1 066 530,00
Náklady na umístění stavby			
8.	Zařízení staveniště		26 663,00
9.	Provozní vlivy		26 663,00
10.	NUS celkem		53 326,00
Celkové náklady			
11.	Součet ZRN a NUS		1 119 856,00
12.	DPH 21%		235 169,80
13.	Cena s DPH		1 355 025,80

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Rekapitulace rozpočtu obsahuje veškeré práce provedené ve stavební části, vč. celkové ceny, na kterou byly jednotlivé práce oceněny. V tab. 4.10 je uvedeno členění na dodávky a montáž položek Komunikace, která patří mezi HSV a byla oceněna na celkovou částku 34 609 Kč a Přesun hmot, který byl oceněn na částku 27 328 Kč. Jednotlivé ocenění položek potřebných pro vytvoření položky Komunikace a Přesun hmot je uveden v tab. 4.11.

Tab. 4.10 Členění položek Komunikace a Přesun hmot na dodávky a montáž

Položka			Částka
Komunikace	HSV	Dodávky	15 156 Kč
		Montáž	19 453
Přesun hmot	HSV	Dodávky	0 Kč
		Montáž	27 328 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Rozpočet obsahuje detailnější pohled na jednotlivé práce – jaké práce a materiály byly použity u daných prací, jaké bylo jejich množství, jednotková cena a cena celkem. S níže uvedeným nabídkovým rozpočtem, který zahrnuje kromě Komunikace a Přesunu hmot mnohem více stavebních prací, se společnost zúčastnila výběrového řízení, ve kterém byla úspěšná. Na tuto stavební zakázku společnost uzavřela s investorem smlouvu o dílo.

Tab. 4.11 Nabídkový rozpočet pro stavební práce Komunikace v Kč

P.Č	Kód položky	Popis	MJ	Množství celkem	Jednotková cena	Cena celkem
1	2	3	4	5	6	7
5		Komunikace				34 609,00
30	451317777	Podklad nebo lože pod dlažbu	m ²	25,000	189,00	4 725,00
31	451319777	Příplatek ZKD	m ²	125,000	23,60	2 950,00
32	564831111	Podklad ze štěrkodrtě	m ²	3,000	70,70	212,00
33	596211110	Kladení zámkové dlažby komunikací pro pěší	m ²	3,000	262,00	786,00
34	592450380	Dlažba zámková	m ²	3,333	255,00	850,00
35	596841120	Kladení betonové dlažby komunikací pro pěší	m ²	25,000	323,00	8 075,00
36	592275180	Žlabovka betonová	ks	101,000	133,00	13 433,00
37	916231213	Osazení chodníkového obrubníku	m	8,000	180,00	1 440,00
38	592174120	Obrubník betonový chodníkový	ks	8,080	108,00	873,00
39	916991121	Lože pod obrubníky, krajníky nebo obruby z dlažebních kostek	m ³	0,500	2 530,00	1 265,00
99		Přesun hmot				27 328,00
79	998142251	Přesun hmot pro nádrže, jímky, zásobníky a jámy	t	43,516	628,00	27 328,00
Celkem						61 937,00

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Společnost v rámci úspory času nesestavuje žádné kalkulace. Pokud potřebují zjistit množství materiálu a potřebné práce, program KROS Plus umožňuje tzv. rozbor položky. V tab. 4.12 je uveden rozbor položky s p.č. 35 – Kladení betonové dlažby komunikací pro pěší z tab. 4.11.

Tab. 4.12 Rozbor ceny položky Kladení betonové dlažby komunikací pro pěší

Kód	Popis	MJ	Množství	Jednotková cena	Jednotkový náklad/MJ
08213210	Voda pitná pro ostatní odběratele	m ³	0,003	27,90	0,08
589125050	Malta cementová	m ³	0,060	2 250,00	135,00
7120000-S2-T2	Dělník	Nh	0,070	82,20	5,75
7120000-S3-T2	Dělník	Nh	0,695	92,20	64,08

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Jak lze z výše uvedené tabulky vidět, rozbor ceny poskytuje informaci o veškerých materiálech a počtu pracovníků, které bylo zapotřebí pro provedení dané práce. Tyto hodnoty představují přímý materiál a přímé mzdy. Součástí přímých nákladů jsou ostatní přímé náklady, které tvoří 34 % z přímých mezd. Společnost má v rámci programu KROS plus

stanovenou výrobní režii ve výši 49 % z PZN¹¹, správní režie 26 % z PZN a zisk 15 % ze součtu PZN a režii. Celkově bylo potřeba vyrobit 25 m² této položky. Celkové částky přímého materiálu, mezd, ostatních přímých nákladů, režii a zisku jsou zaokrouhleny matematicky na dvě desetinná místa.

$$\text{Přímý materiál} = \text{norma spotřeby materiálu} \cdot \text{jednotková cena} \quad (4.2)$$

Přímý materiál:

$$\text{Voda pitná pro ostatní dodavatele:} \quad 0,003 \cdot 27,90 = 0,08 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Voda pitná pro ostatní dodavatele celkem:} \quad 0,003 \cdot 25 \cdot 27,90 = 2,09 \text{ Kč}$$

$$\text{Malta cementová:} \quad 0,060 \cdot 2 \cdot 250 = 135 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Malta cementová celkem:} \quad 0,060 \cdot 25 \cdot 2 \cdot 250 = 3 \cdot 375 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem} \quad 2,09 + 3 \cdot 375 = 3 \cdot 377,09 \text{ Kč}$$

$$\text{Přímé mzdy} = \text{norma spotřeby času} \cdot \text{mzdový tarif} \quad (4.3)$$

Přímé mzdy:

$$\text{Dělník S2:} \quad 0,070 \cdot 82,20 = 5,75 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Dělník S2 celkem:} \quad 0,070 \cdot 25 \cdot 82,20 = 143,85 \text{ Kč}$$

$$\text{Dělník S3:} \quad 0,695 \cdot 92,20 = 64,08 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Dělník S3 celkem:} \quad 0,695 \cdot 25 \cdot 92,20 = 1 \cdot 601,98 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem} \quad 143,85 + 1 \cdot 601,98 = 1 \cdot 745,83 \text{ Kč}$$

$$\text{Ostatní přímé náklady} = \text{PM celkem} \cdot 0,34 \quad (4.4)$$

Ostatní přímé náklady:

$$\text{Sociální a zdravotní pojištění:} \quad 69,83 \cdot 0,34 = 23,74 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Sociální a zdravotní pojištění celkem:} \quad 1 \cdot 745,83 \cdot 0,34 = 593,58 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem} \quad 593,58 \text{ Kč}$$

$$\text{Přímé náklady celkem} = \text{PMat} + \text{PM} + \text{OPN} \quad (4.5)$$

Přímé náklady:

$$\text{Přímé náklady celkem:} \quad 3 \cdot 377,09 + 1 \cdot 745,83 + 593,58 = 5 \cdot 716,5 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem} \quad 5 \cdot 716,5 \text{ Kč}$$

¹¹ PZN – Přímé zpracovací náklady

$$\text{Výrobní režie} = (PM + stroje + OPN) \cdot RP \text{ v } \% \quad (4.6)$$

$$\text{Výrobní režie:} \quad (69,83 + 23,75) \cdot 0,49 = 45,85 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Výrobní režie celkem:} \quad (1\,745,83 + 593,58) \cdot 0,49 = 1\,146,31 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem} \quad \quad \quad \mathbf{1\,146,31 \text{ Kč}}$$

$$\text{Správní režie} = (PM + stroje + OPN) \cdot RP \text{ v } \%$$

$$\text{Správní režie:} \quad (69,83 + 23,75) \cdot 0,26 = 24,33 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Správní režie celkem:} \quad (1\,745,83 + 593,58) \cdot 0,26 = 608,24 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem} \quad \quad \quad \mathbf{608,24 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zisk} = (PM + stroje + OPN + VR + SR) \cdot RP \text{ v } \% \quad (4.7)$$

$$\text{Zisk:} \quad (69,83 + 23,75 + 45,85 + 24,33) \cdot 0,15 = 24,56 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Zisk celkem:} \quad (1\,745,83 + 593,58 + 1\,146,31 + 608,25) \cdot 0,15 = 614,09 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem} \quad \quad \quad \mathbf{614,09 \text{ Kč}}$$

Individuální kalkulace položky **Kladení betonové dlažby pro pěší** sestavená na základě vypočítaných částek je uvedena v tab. 4.13. V této tabulce jsou uvedeny částky za jednotlivé položky na 1 m² a celkově pro danou položku (25 m²).

Tab. 4.13 Individuální kalkulace položky Kladení betonové dlažby pro pěší

	Položka	Cena na m ²	Cena celkem
1.	Přímý materiál (PMat)	135,08 Kč	3 377,09 Kč
2.	Přímé mzdy (PM)	69,83 Kč	1 745,83 Kč
4.	Stroje	0,00 Kč	0,00 Kč
5.	Ostatní přímé náklady (OPN)	23,74 Kč	593,58 Kč
6.	Přímé zpracovací náklady (PZN) (řádky 2. až 4.)	93,57 Kč	2 339,41 Kč
7.	Přímé náklady celkem (řádky 1. až 5.)	228,65 Kč	5 716,50 Kč
8.	Výrobní režie (VR)	45,85 Kč	1 146,31 Kč
9.	Správní režie (SR)	24,33 Kč	608,24 Kč
10.	Nepřímé náklady celkem (řádky 8. a 9.)	70,18 Kč	1 754,55 Kč
11.	Náklady celkem (řádky 7. a 10.)	298,83 Kč	7 471,05 Kč
12.	Zisk	24,56 Kč	614,09 Kč
13.	Jednotková cena (řádky 12. a 13.)	323,39 Kč	8 085,15 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Částka 8 085,15 Kč by měla být uvedena v položkovém rozpočtu, ale jelikož společnost zaokrouhluje částku položky na 1 m² na celé koruny, tak je v položkovém rozpočtu uvedena částka 8 075 Kč (323 · 25). Výrobní kalkulace je uvedena v tab. 4.14.

Částky, které jsou uvedené v nabídkovém rozpočtu (61 937 Kč) a ve výrobní kalkulaci (61 963,79 Kč) jsou téměř totožné. Tato skutečnost nastala právě z toho důvodu, že společnost nesestavuje kalkulace a v rámci svého nabídkového rozpočtu u všech položek nepoužívá ocenění podle Cenové soustavy ÚRS, ale u některých využívá vlastní ocenění. Rozdíl mezi těmito částkami činí 26,79 Kč (61 963,79 – 61 937) a je způsoben zaokrouhlením jednotkových cen matematicky na celé koruny, popř. haléře.

Z výše uvedeného vyplývá, že ačkoliv si společnost rovnou upravuje cenu jednotlivých položek, tak se jejich nabídkový rozpočet s výrobní kalkulací téměř ztotožňuje. Jiná situace by nastala, kdyby měla stanovené jiné % pro výrobní a správní režie nebo pro zisk než stanovuje ÚRS. Kdyby oceňovala nabídkový rozpočet pouze dle ceníku ÚRS a v individuální kalkulaci by použila vlastní ocenění, měla by společnost informaci o skutečně vynaložených nákladech (na materiál, mzdy apod.) a rovněž by dospěla k jiným částkám v nabídkovém rozpočtu a ve výrobní kalkulaci. Rozdíl by představoval dodatečný zisk společnosti k dané zakázce.

Tab. 4.14 Výrobní kalkulace

č.	Kód položky	Popis	MJ	Množství celkem	Cena jednotková	Cena celkem	Materiál	Mzdy	Stroje	Ostatní přímé náklady	Výrobní režie	Správní režie	Zisk
5		Komunikace				34 627,37	27 673,47	2 527,31	68,76	859,29	1 693,13	898,37	907,03
30	451317777	Podklad nebo lože pod dlažbu	m ²	25,000	189,32	4 733,01	4 151,10	215,78	0,00	73,37	141,68	75,18	75,90
31	451319777	Příplatek ZKD	m ²	125,000	23,64	2 954,66	2 594,44	133,58	0,00	45,42	87,71	46,54	49,99
32	564831111	Podklad ze šterkodrtě	m ²	3,000	70,67	212,01	158,22	5,91	18,81	2,01	13,10	6,95	7,02
33	596211110	Kladení zámkové dlažby komunikací pro pěší	m ²	3,000	261,65	784,94	117,59	210,19	49,95	71,46	162,49	86,22	87,05
34	592450380	Dlažba zámková	m ²	3,333	255,00	849,92	849,92	0,00	0,00	0,00	0,000	0,00	0,00
35	596841120	Kladení betonové dlažby komunikací pro pěší	m²	25,000	323,41	8 085,15	3 377,09	1 745,83	0,00	593,58	1 146,31	608,25	614,09
36	592275180	Žlabovka betonová	ks	101,000	133,00	13 433,00	13 433,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
37	916231213	Osazení chodníkového obrubníku	m	8,000	179,53	1 436,27	1 013,52	156,76	0,00	53,30	102,93	54,62	55,14
38	592174120	Obrubník betonový chodníkový	ks	8,080	108,00	872,64	872,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
39	916991121	Lože pod obrubníky, krajníky nebo obruby z dlažebních kostek	m ³	0,500	2 531,55	1 265,78	1 105,95	59,27	0,00	20,15	38,91	20,69	20,85
99		Přesun hmot				27 336,42	0,00	1 573,76	11 452,71	556,84	6 655,82	3 531,66	3 565,62
79	998142251	Přesun hmot pro nádrže, jímky, zásobníky a jámy	t	43,516	628,19	27 336,42	0,00	1 573,76	11 452,71	556,84	6 655,82	3 531,66	3 565,62
		Celkem				61 963,79	27 673,47	4 101,07	11 521,47	1 416,13	8 348,95	4 430,03	4 472,65

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Vysvětlivky:

č.: pořadové číslo

MJ: měrná jednotka

Množství celkem: vypočteno na základě výkazu výměr

Cena jednotková: vychází z individuální kalkulace

Cena celkem: Cena jednotková · Množství celkem

Materiál, Mzdy, Stroje, Ostatní přímé náklady, Výrobní režie, Správní režie: jednotlivé částky vychází z individuální kalkulace

Zisk: vychází z individuální kalkulace

Údaje jsou zaokrouhleny matematicky na dvě desetinná místa

Společnost nevytváří ani individuální ani výrobní kalkulace z důvodu úspory času. Podle mého názoru by společnost tyto kalkulace měla tvořit, neboť jim poskytuje informace o celkových nákladech v členění na materiál, mzdy, ostatní přímé náklady (odvody na sociální a zdravotní pojištění, tarify), výrobní režii a správní režii vynaložených na danou stavbu. Kdyby sestavovala kalkulace, mohla by porovnat jednotkové ceny podle ÚRS a ceny, které si sama stanovila (byla by jejich hodnota odlišná, tak by se potom lišila i celková cena podle ÚRS a podle požadavků společnosti) a to by jí poskytlo informaci o rozpětí, ve kterém by mohla snížit cenu, tak aby nadále dosahovala zisku. Příkladem může být materiál, podle ceníku ÚRS jsou oceněny jednotlivé položky materiálu podle cen, za které se v době vytvoření tohoto ceníku daný materiál prodával, materiál byl např. oceněn na 255 Kč, ale společnost je schopna tento materiál pořídit za nižší cenu, např. 230 Kč. Došlo by tedy k rozdílu mezi jednotkovou kalkulační cenou (dle požadavku společnosti) a jednotkovou nabídkovou cenou (dle ÚRS) ve výši 25 Kč. Tento rozdíl by představoval zisk na jednotce materiálu a to by se následně projevilo i na celkové kalkulační a nabídkové ceně. Rozdíl mezi celkovou nabídkovou cenou a celkovou kalkulační cenou by představoval celkový zisk společnosti. Pokud by společnost chtěla zadavateli poskytnout slevu, bude znát rozpětí, ve kterém může snížit cenu, tak aby zůstala nadále zisková. Podle mého názoru je znalost tohoto rozpětí důležitá informace, podle které by společnost měla vycházet při rozhodování o snížení nabídkové ceny. Ale aby toto mohla společnost zohlednit, musela by nejen tvořit kalkulace, ale zároveň by se musela výrobní kalkulace sestavovat před zasláním nabídkového rozpočtu.

Konkrétně, společnost ocenila položku Malta cementová podle ceníku ÚRS částkou 2 250 Kč. Ale např. Českomoravský beton, tuto maltu prodává za 1 997 Kč. Jelikož došlo ke změně pouze v ceně materiálu, tak přímé mzdy, ostatní přímé náklady, výrobní režie, správní režie a zisk zůstanou ve stejné hodnotě. Dojde pouze ke změně v nákladech přímého materiálu a v celkových přímých nákladech. Individuální kalkulace je uvedena v tab. 4.15.

Přímý materiál (podle vzorce 4.2):

Voda pitná pro ostatní dodavatele celkem:	$0,003 \cdot 25 \cdot 27,90 = 2,09 \text{ Kč}$
Malta cementová:	$0,060 \cdot 1\,997 = 119,82 \text{ Kč/m}^2$
Malta cementová celkem:	$0,060 \cdot 25 \cdot 1\,997 = 2\,995,50 \text{ Kč}$
Celkem:	$2,09 + 2\,995,50 = 2\,997,59 \text{ Kč}$

Přímé náklady celkem (dle vzorce 4.5):

Přímé náklady celkem: $2\,995,59 + 1\,745,83 + 593,58 = 5\,337\text{ Kč}$

Tab. 4.15 Individuální kalkulace položky Kladení betonové dlažby pro pěší

	Položka	Cena na m²	Cena celkem
1.	Přímý materiál (PMat)	119,90 Kč	2 997,59 Kč
2.	Přímé mzdy (PM)	69,83 Kč	1 745,83 Kč
4.	Stroje	0,00 Kč	0,00 Kč
5.	Ostatní přímé náklady (OPN)	23,74 Kč	593,58 Kč
6.	<i>Přímé zpracovací náklady (PZN) (řádky 2. až 4.)</i>	<i>93,57 Kč</i>	<i>2 339,41 Kč</i>
7.	<i>Přímé náklady celkem (řádky 1. až 5.)</i>	<i>213,47 Kč</i>	<i>5 337 Kč</i>
8.	Výrobní režie (VR)	45,85 Kč	1 146,31 Kč
9.	Správní režie (SR)	24,33 Kč	608,24 Kč
10.	<i>Nepřímé náklady celkem (řádky 8. a 9.)</i>	<i>70,18 Kč</i>	<i>1 754,55 Kč</i>
11.	Náklady celkem (řádky 7. a 10.)	283,65 Kč	7 091,55 Kč
12.	Zisk	24,56 Kč	614,09 Kč
13.	Jednotková cena (řádky 12. a 13.)	308,21 Kč	7 705,64 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Výrobní kalkulace k této položce v případě změny ceny materiálu je uvedena v tab. 4.16. V tomto případě by klíčovou informací byla celková kalkulační cena a cena celkem podle ÚRS. Cena celkem dle ÚRS by představovala nabídkovou cenu, která by se předložila zadavateli. Zatímco celková kalkulační cena by byla považována za cenu, za kterou by společnost FUS a HARAZIM byla schopna tuto položku skutečně vyrobit. Rozdíl mezi celkovou kalkulační cenou (7 705,64 Kč) a cenou celkem dle ÚRS (8 075 Kč), které jsou uvedeny v tab. 4.16, by představoval zisk na této položce ve výši 369,36 Kč (8 075 – 7 705,64). Celkový zisk z této položky by tedy byl 983,45 Kč (614,09 + 369,36). Částka 614,09 Kč představuje zisk vypočítaný ve výši 15 % ze součtu PZN a nepřímých nákladů. A částka 369,36 Kč je zisk, který společnost získala vlivem nákupu levnějšího materiálu. Pokud by došlo k situaci, kdy by společnosti potřebovala snížit cenu zakázky, tak by věděla, že u této položky může snížit cenu až o 983,45 Kč aniž by byla ztrátová.

Tab. 4.16 Výrobní kalkulace pro položku Kladení betonové dlažby komunikací pro pěší v případě změny ceny materiálu

č.	Kód položky	Popis	MJ	Množství celkem	Jednotková kalkulační cena	Celková kalkulační cena	Cena jednotková dle ÚRS	Cena celkem dle ÚRS	Materiál	Mzdy	Stroje	Ostatní přímé náklady	Výrobní režie	Správní režie	Zisk
35	596841120	Kladení betonové dlažby komunikací pro pěší	m²	25,000	308,21	7 705,64	323,00	8 075,00	2 997,59	1 745,83	0,00	593,58	1 146,31	608,24	614,09

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Vysvětlivky:

č.: pořadové číslo

MJ: měrná jednotka

Množství celkem: vypočteno na základě výkazu výměr

Jednotková kalkulační cena: vychází z individuální kalkulace z tab. 4.14

Celková kalkulační cena: Jednotková kalkulační cena · Množství celkem

Cena jednotková dle ÚRS: vychází z individuální kalkulace z tab. 4.13

Cena celkem dle ÚRS (nabídková cena): Cena jednotková · Množství celkem

Materiál, Mzdy, Stroje, Ostatní přímé náklady, Výrobní režie, Správní režie: jednotlivé částky vychází z individuální kalkulace

Zisk: vychází z individuální kalkulace

Údaje jsou zaokrouhleny matematicky na dvě desetinná místa

Následně by měla být sestavena **výsledná kalkulace**, neboť individuální a výrobní kalkulace představují předběžné kalkulace, kdy se kalkulují práce, které jsou provedené zaměstnanci společnosti FUS a HARAZIM s. r. o. Subdodávky se nekalkulují, neboť se jedná o externí práce, na které byla sepsána smlouva o dílo, která obsahovala pevnou částku.

U zakázky mohou vzniknout tzv. vícepráce nebo méněpráce (snižují cenu, která byla dohodnuta ve smlouvě o dílo). Vícepráce znamená, že v rámci zakázky musely být vyhotoveny činnosti, které nebyly uvedeny ve smlouvě. Méněpráce znamená, že některé činnosti, které byly uvedeny ve smlouvě, nemusely být vyhotoveny. Uzná-li investor tyto vícepráce nebo méněpráce za opodstatněné, vyhotoví se k smlouvě o dílo dodatek. V tomto případě by muselo dojít k přepracování výrobní kalkulace, kde by se daná situace zohlednila a nedošlo by k rozdílu mezi skutečnými a plánovanými náklady.

Cílem výsledné kalkulace je kontrola hospodárnosti. Je zaměřena na zjištění celkových skutečných nákladů na kalkulační jednici a sestavuje se po dokončení zakázky. Aby mohla být sestavena, musí se zjistit skutečné náklady vynaložené na celou zakázku. Tyto náklady zjistí z účetnictví, kde je vedena podrobná evidence nákladů. Struktura výsledné kalkulace je stejná jako u předběžných kalkulací.

Podle mého názoru, kdyby se společnost rozhodla sestavovat kalkulace, znamenalo by to pro ni nejspíš zaměstnat dalšího pracovníka. Problematika rozpočtů a kalkulací je velmi složitá a časově náročná, a proto by nejspíš jeden zaměstnanec (rozpočtář) nedokázal vše vyhotovit řádně a včas, jelikož mnohdy společnosti mají pouze týden na vypracování cenových nabídek.

5 Závěr

Diplomová práce se zabývá kalkulacemi a rozpočty, které se využívají v manažerském účetnictví, dále systémem kalkulací a rozpočtů, jejich významem, jaké jsou jejich druhy a metody a následně využitím kalkulací a rozpočtů ve stavební společnosti FUS a HARAZIM s. r. o. V rámci praktické části jsem popisovala postup stavební společnosti od získání výzvy, stanovení nabídkové ceny, sestavení kalkulací a rozpočtů, realizace stavby až po dokončení a odevzdání této stavby. Veškeré tyto informace byly poukázány na konkrétní stavební zakázce Odry.

Kalkulace jsou součástí manažerského účetnictví, které s finančním a daňovým účetnictvím představují subsystémy účetnictví. Kalkulace stanovuje náklady, zisk nebo cenu na kalkulační jednotici. Existuje mnoho různých členění kalkulací podle odlišných hledisek. Mezi základní druhy kalkulací patří kalkule předběžné a výsledné. Nejpoužívanějším členěním kalkulačních metod je metoda kalkulace dělením, kalkulace dělením s poměrovými čísly, přírážková kalkulace a rozčítací a odčítací kalkulace. Ke všem těmto kalkulacím jsou vytvořeny jednoduché ukázkové příklady.

Rozpočty, stejně jako kalkule, jsou součástí manažerského účetnictví. Rozpočet představuje hodnotově vyjádřené prostředky, které jsou potřebné k dosažení plánovaných cílů. Jedná se tedy o peněžně vyjádřené údaje o předpokládaném vývoji hodnotových veličin (zejména nákladů a výnosů, majetku a závazků). Rozpočty jsou výstupem procesu rozpočtování. Jak je ve většině literatur uvedeno, velmi často dochází k záměně s pojmem plán. Přitom plán je výstupem procesu plánování a je vyjádřen v naturálních jednotkách. Proces sestavení rozpočtu je velmi obtížný a časově náročný. Zahrnuje několik etap, od stanovení cílů, priorit a postupů, přípravu rozpočtů, sestavení rozpočtů, kontrolu plnění rozpočtu až po odstranění odchylek, které vznikly mezi skutečnými a rozpočtovými veličinami. Rozpočty stejně jako kalkule mají mnoho různých členění. Lze je členit podle období, na které se sestavují, podle stupně řízení, povahy rozpočtovaných hodnotových veličin, podle oblasti řízení nebo podle hlediska formy a metody sestavení. Úkolem kontroly rozpočtu je zjistit odchylky mezi skutečně dosaženou a rozpočtovou hodnotou veličiny. Odchylky mohou být kvalitativní, kvantitativní, sortimentní odchylky a odchylky z výtěžnosti a úspornosti. Kontrola rozpočtu probíhá dvěma způsoby, a to prostřednictvím interních

výnosů a výsledku hospodaření nebo porovnáním skutečně vynaložených a rozpočtovaných nákladů mimo systém účetního zobrazení.

Jak je známo, tradiční pojetí kalkulací a rozpočtnictví má řadu nedostatků. Za nedostatky tradičních rozpočtů se považuje strnulost, podpora zastaralých stereotypů myšlení, orientace na výsledek než na příčiny, potlačování spolupráce jednotlivých podnikových útvarů. Tyto nedostatky se snaží eliminovat nové manažerské přístupy, např. používání klouzavých rozpočtů místo pevných, zavedení progresivních systémů odměňování apod.

Sestavení kalkulací a rozpočtů je ve stavebnictví velmi náročný a zajisté i komplikovaný proces. Ve stavebnictví se nejčastěji používá individuální a výrobní kalkulace. Kdy individuální kalkulace stanovuje náklady, výši zisku a cenu na konkrétní položku stavební práce a výrobní kalkulace vyjadřuje již výsledné ceny veškerých stavebních prací. Stavební rozpočty by měly zohledňovat základní rozpočtové a vedlejší náklady, které byly vynaloženy během realizace zakázky (stavby). Nejznámějším stavebním rozpočtem je tzv. nabídkový rozpočet.

Zadavatelé veřejných i soukromých zakázek se řídí zákonem o veřejných zakázkách. Na veřejné zakázky se vyhlašují výběrová řízení. V rámci výběrového řízení je osloveno nebo přihlášeno několik potencionálních zhotovitelů (stavebních společností), které poté musí splnit celou řadu podmínek. Soutěžitelé musí vyhotovit cenu zakázky na základě podkladů poskytnutých zadavatelem, kdy pro stanovení ceny zakázky využívají ceník ÚRS, dále předkládají nabídkové rozpočty, sestavují individuální, výrobní a výsledné kalkulace a souhrnné rozpočty. Po odeslání těchto dokumentů, získají oznámení o výběru nejvhodnější nabídky, ve kterém se dozví, zda získali/nezískali danou zakázku. V případě získání zakázky se podepíše Smlouva o provedení díla, převezme se staveniště a dochází k realizaci zakázky. Po dokončení stavebních prací dochází k předání stavby a ke konečné fakturaci. Přitom fakturování může být po dokončení zakázky, dílčí nebo tzv. milníky (za určité období, např. v polovině zakázky).

V rámci diplomové práce jsem poukázala proces zakázky – od získání výzvy až po její zhotovení a předání. Zaměřila jsem se na tvorbu kalkulací a rozpočtů. V diplomové práci jsem spolupracovala se stavební společností FUS a HARAZIM s. r. o. Společnost, stejně jako mnoho jiných stavebních společností, byla zasažena hospodářskou krizí. To se projevilo

zejména snižováním počtu zaměstnanců (zejména dělníků), neboť bylo potřeba snížit nejen mzdové náklady. Dále se společnost účastnila většího počtu výběrových řízení, aby získali zakázky i za cenu, že by byly méně ziskové nebo dokonce ztrátové a to jen proto, aby byl zajištěn chod společnosti.

Společnost FUS a HARAZIM s. r. o. při tvorbě rozpočtů postupuje podle všeobecně známé stavební praxe. Jak už bylo v práci několikrát zmíněno, společnost sestavuje žádné kalkulace z důvodu úspory času. Jejich rozpočtový program KROS plus jim umožňuje tzv. rozbor položky, který je pro účely společnosti dostačující. Podle mého názoru by společnost kalkulace měla tvořit, protože jim to umožní srovnání ceny podle ÚRS a podle jejich požadavků a díky tomu mají k dispozici informaci o zisku či ztrátě u dané položky. Pokud by znali celkový zisk, který by nebyl zadán určitým % z rozvrhové základny, ale z rozdílu mezi celkovým oceněním kalkulační cenou (podle požadavků společnosti) a celkovým oceněním nabídkovou cenou (podle ÚRS), pak by mohli určit, o kolik lze snížit nabídkovou cenu, aniž by společnost byla u dané zakázky ztrátová.

Použitá literatura

Knihy a odborné články

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana a spol. *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. 3. vyd. Praha: Oeconomica, 2004. 360 s. ISBN 80-245-0746-3.
- [4] HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví 2012 – Velká kniha příkladů*. Brno: BizBiiks, 2012. 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.
- [7] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [8] NOVOTNÝ, Z., A. HOLLÁ a N. PRÁŠKOVÁ. *Podniková ekonomika*. 4. vyd. Obchodní akademie Břeclav, 2006. 263 s. ISBN - neuvedeno.
- [9] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [10] SYNEK, Miloslav a kolektiv autorů. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- [11] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 208 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

- [12] VALACH, Josef. *Rozpočtování a fakturace stavebních investic*. Český finanční a účetní časopis, 2008, roč. 3, č. 3, s. 27-38.
- [13] ŽŮRKOVÁ, Hana. *Plánování a kontrola – klíč k úspěchu*. Praha: Grada Publishing, 2007. 135 s. ISBN 978-80-247-1844-6.

Elektronické zdroje

- [14] BUSINESSINFO. Veřejné zakázky [online]. Businessinfo [13.02.2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/verejne-zakazky-opu-4643.html>
- [15] ČESKÉ STAVEBNÍ STANDARDY. Manuál základů rozpočtování a kalkulací stavebních prací – 2. část [online]. České stavební standardy [9.03.2014]. Dostupné z: <http://www.stavebnistandardy.cz/default.asp?Typ=1&ID=6&Pop=1&IDmH=6947521&IDm=6728359&Menu=Manu%E1l%20z%E1klad%F9%20rozpo%E8tov%E1n%ED%20a%20kalkulac%ED%20stavebn%EDch%20prac%ED%20-%202.%20%E8%E1st>
- [16] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Klasifikace produkce (CZ-CPA) [online]. Český statistický úřad [26.02.2014]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_%28cz_cpa%29
- [17] NAUKA O PODNIKU. Náklady [online]. Nauka o podniku [15.10.2013]. Dostupné z: <http://nop.topsid.com/index.php?war=naklady>
- [18] PODNIKÁTOR. Hodnotové pojetí nákladů a příklady využití kalkulačních nákladů [online]. Podnikátor [15.10.2013]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/management/rizeni-podniku/n:17617/Hodnotove-pojeti-nakladu-a-priklady-vyuziti-typu-kalkulacnich-nakladu>
- [19] PODNIKÁTOR. Řízení podniku [online]. Podnikátor [15.10.2013]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/management/rizeni-podniku/n:17619>
- [20] PRO ROZPOČTY. KROS plus – oceňování a řízení stavební výroby. Pro rozpočty [26.02.2014]. Dostupné z: <http://www.pro-rozpocety.cz/cs/software-a-data/kros-plus/>
- [21] ROZPOČTÁŘKA. Rozpočty [online]. Rozpočtářka [13.02.2014]. Dostupné z: <http://www.rozpocetarka.cz/rozpocety>

- [22] ÚRS PRAHA. Ceny ve stavebnictví [online]. ÚRS PRAHA [13.02.2014]. Dostupné z: <http://www.urspraha.cz/cinnost/souteze-urs/>
- [23] Webové stránky STAVEBNÍ FIRMA FUS A HARAZIM s. r. o. [online]. [31.01.2014]. Dostupné z: <http://www.fus-harazim.cz/>
- [24] Webové stránky OBCHODNÍ REJSTRÍK A SBÍRKA LISTIN. [online]. [31.01.2014]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-dotaz?dotaz=42869285>

Vyhlášky a zákony

- [25] Vyhláška č. 5/1987 Sb., o dokumentaci staveb
- [26] Vyhláška č. 21/1990 Sb., o kalkulaci
- [27] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [28] Vyhláška č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb
- [29] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [30] Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- [31] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [32] Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů
- [33] Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

BOZP	bezpečnost a ochrana zdraví při práci
CD	compact disc
CZ – CPA	Klasifikace produkce
č.	číslo
ČEZ	České Energetické Závody
ČSN	Česká technická norma
ČSOB	Československá obchodní banka
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
EN	Evropská norma
HSV	hlavní stavební výroba
ISO	Mezinárodní organizace pro standardizaci (International Organization for Standardization)
M	montáž
mil.	milion
MJ	měrná jednotka
Nh	normohodin
NRN	nepřímé režijní náklady
NUS	náklady na umístění stavby
Obr.	obrázek
OPN	ostatní přímé náklady
P.č.	pořadové číslo
PM	přímé mzdy
PMat	přímý materiál
PSV	pomocná stavební výroba
PVJ a EMS	představitel vedení pro jakost a environmentální systém řízení
PZN	přímé zpracovací náklady
RP	režijní přírážka
Sb.	sbírka
SR	správní režie

Tab.	tabulka
THP	technickohospodářský pracovník
tis.	tisíc
ÚRS	Ústav racionalizace ve stavebnictví
VR	výrobní režie
VZZ	výkaz zisku a ztráty
x	objem výroby
ZoVZ	Zákon o veřejných zakázkách
ZRN	základní rozpočtové náklady

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25.4.2014

Radka Muťková

Bc. Radka Muťková

Seznam příloh

Příloha č. 1	Rozvaha společnosti v letech 2008 – 2012 v celých tis. Kč
Příloha č. 2	Výkaz zisku a ztráty společnosti v letech 2010 – 2012 v celých tis. Kč
Příloha č. 3	Klasifikace produkce CZ – CPA
Příloha č. 4	Osvědčení o autorizaci
Příloha č. 5	Čestné prohlášení
Příloha č. 6	Cenová nabídka
Příloha č. 7	Struktura smlouvy o dílo
Příloha č. 8	Vzor zápisu o předání a převzetí staveniště
Příloha č. 9	Vzor zápisu z kontrolního dne stavby
Příloha č. 10	Vzor zápisu o předání a převzetí díla
Příloha č. 11	Krycí list rozpočtu